



**UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
DEPARTAMENTO DE FINANÇAS E CONTABILIDADE
CURSO DE GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

DAIANE EMILEY DA SILVA

RESPONSABILIDADE DO AUDITOR INDEPENDENTE:
UM ESTUDO ACERCA DOS PRINCIPAIS MOTIVOS QUE OCASIONARAM EM
PROCESSOS ADMINISTRATIVOS SANCIONADORES PELA CVM NO PERÍODO
DE 2017 A 2019

**JOÃO PESSOA
2020**

DAIANE EMILEY DA SILVA

**RESPONSABILIDADE DO AUDITOR INDEPENDENTE: UM ESTUDO ACERCA
DOS PRINCIPAIS MOTIVOS QUE OCASIONARAM EM PROCESSOS
ADMINISTRATIVOS SANCIONADORES PELA CVM NO PERÍODO DE 2017 A
2019**

Monografia apresentada ao Curso de Ciências Contábeis, do Centro de Ciências Sociais Aplicadas, da Universidade Federal da Paraíba, como requisito parcial para a obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientadora: Prof.^a Dr.^a Karla Katiuscia Nobrega de Almeida

**JOÃO PESSOA
2020**

Catálogo na publicação
Seção de Catalogação e Classificação

S586r Silva, Daiane Emiley da.

Responsabilidade do Auditor Independente: Um estudo acerca dos principais motivos que ocasionaram em processos administrativos sancionadores pela CVM no período de 2017 a 2019 / Daiane Emiley da Silva. - João Pessoa, 2020.

60 f. : il.

Orientação: Karla Katiuscia Nobrega de Almeida.
TCC (Especialização) - UFPB/CCSA.

1. Auditor Independente; CVM. I. Almeida, Karla Katiuscia Nobrega de. II. Título.

UFPB/BC

DAIANE EMILEY DA SILVA

**RESPONSABILIDADE DO AUDITOR INDEPENDENTE: UM ESTUDO ACERCA
DOS PRINCIPAIS MOTIVOS QUE OCASIONARAM EM PROCESSOS
ADMINISTRATIVOS SANCIONADORES PELA CVM NO PERÍODO DE 2017 A
2019**

Esta monografia foi julgada adequada para a obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis, e aprovada em sua forma final pela Banca Examinadora designada pela Coordenação do Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal da Paraíba.

BANCA EXAMINADORA

Presidente: Prof^a. Dr^a. Karla Katiuscia Nobrega de Almeida (Orientadora)
Instituição: UFPB

Membro: Prof^o. Me. Edson Franco Moraes
Instituição: UFPB

Membro: Prof^a. Dr^a Rossana Guerra de Sousa
Instituição: UFPB

João Pessoa, 31 de março de 2020.

Dedico este trabalho à memória dos meus avós, Neuza Alves da Silva e José Francisco da Silva Filho.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus que me permitiu chegar até aqui.

À minha professora e orientadora Karla Katiuscia Nóbrega de Almeida por toda atenção, dedicação e disponibilidade, desde o projeto até a conclusão da pesquisa.

À minha mãe Maria das Graças da Silva e ao meu pai Signonark Francisco da Silva por toda luta e sacrifício para que eu tivesse acesso à educação de boa qualidade, e por tudo que ainda fazem por mim.

Ao meu noivo Willyam Alves da Silva por toda paciência e compreensão em todos esses anos.

E a todos que direta e indiretamente fizeram parte da minha vida acadêmica, o meu muito obrigada.

RESUMO

O presente trabalho teve como objetivo identificar os principais motivos pelos quais os auditores independentes sofreram sanções no período de 2017 a 2019. Desse modo, utilizou-se de uma metodologia predominantemente qualitativa, descritiva e documental. A base de dados da pesquisa foi constituída de 28 Processos Administrativos Sancionadores - PAS julgados pela Comissão de Valores Mobiliários – CVM coletados através do Portal Institucional da CVM. Examinaram-se as infrações cometidas pelos auditores, as previsões legais descumpridas e as sanções aplicadas pela CVM aos auditores independentes. Concluiu-se que os principais motivos para abertura de processos contra auditores foram a “não submissão do auditor independente ao Programa de Revisão Externa de Qualidade”, seguido da “Inobservância das Normas Contábeis” em segundo lugar, e da “Inobservância das Normas Profissionais de Auditoria” que ficou em terceiro lugar. A “não submissão do auditor independente ao Programa de Revisão Externa de Qualidade” foi o motivo com maior frequência e aquele que também teve a maior reincidência entre os auditores. Em relação às penalidades aplicadas, a multa foi a mais frequente, seguida da suspensão temporária e da aplicação dessas sanções em conjunto, ficando a multa e suspensão temporária em último lugar, presente apenas nos casos de reincidência de auditores. Nesse sentido, é de fundamental importância que os auditores independentes estejam atentos às consequências do não cumprimento das normas que regem a atividade, tais infrações podem incorrer em prejuízos profissionais e patrimoniais.

Palavras-chave: Auditor Independente; Comissão de Valores Mobiliários; Processos Administrativos Sancionadores.

ABSTRACT

The present study aimed to identify the main reasons why the independent auditors suffered sanctions in the period from 2017 to 2019. In this way, a predominantly qualitative, descriptive and documentary methodology was used. The research database consisted of 28 Administrative Sanctioning Proceedings - PAS judged by the Securities and Exchange Commission - CVM collected through the CVM Institutional Portal. The violations committed by the auditors, the non-compliance with legal provisions and the sanctions applied by the CVM to the independent auditors were examined. It was concluded that the main reasons for opening proceedings against auditors were "non-submission of the independent auditor to the External Quality Review Program", followed by "Non-compliance with Accounting Standards" in second place, and "Non-compliance with Professional Standards Audit" that came in third place. The "non-submission of the independent auditor to the External Quality Review Program" was the most frequent reason and the one that also had the greatest recurrence among the auditors. In relation to the penalties applied, the fine was the most frequent, followed by the temporary suspension and the application of these sanctions together, with the fine and temporary suspension being the last one, present only in cases of recurrence of auditors. In this sense, it is of fundamental importance that the independent auditors are attentive to the consequences of non-compliance with the rules that govern the activity, such violations may incur professional and property losses.

Keywords: Independent Auditor; Securities and Exchange Commission; Sanctioning Administrative Processes.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Quadro 1 - Lista das Normas Profissionais aplicadas ao Auditor Independente.....	16
Quadro 2 - Princípios que regem a profissão contábil.....	17
Quadro 3 - Exigências éticas relevantes aos trabalhos de auditoria	24
Quadro 4 - Valor máximo da pena-base pecuniária de acordo com a infração	29

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Nº de ocorrências por tipo de infração	38
Tabela 2 - Processos julgados por ano	44
Tabela 3 - Infrações cometidas por ano	45
Tabela 4 - Recorrências das acusações	46
Tabela 5 - Penalidades aplicadas por ano estudado	48
Tabela 6 - Penalidades impostas às infrações relacionadas ao Programa de Revisão Externa de Qualidade	48
Tabela 7 - Penalidades por cada tipo de infração	49

LISTA DE ABREVIATURAS

CAE	Comitê de Auditoria Estatutário
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CRC	Conselho Regional de Contabilidade
CNAI	Cadastro Nacional de Auditores Independentes
CVM	Comissão de Valores Mobiliários
IFAC	International Federation of Accountants
NBC PA	Normas Brasileiras de Contabilidade Pessoa do Auditor
NBC PG	Normas Brasileiras de Contabilidade Profissional Geral
NBC TA	Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas de Auditoria Independente de Informação Contábil Histórica
PAS	Processo Administrativo Sancionador
SEP	Superintendência de Relações com Empresas
SIN	Superintendência de Relações com Investidores Institucionais
SMI	Superintendência de Relações com o Mercado e Intermediários
SNC	Superintendência de Normas Contábeis e de Auditoria
SPS	Superintendência de Processos Sancionadores
SER	Superintendência de Registro de Valores Mobiliários

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	11
1.1	CONTEXTUALIZAÇÃO DO PROBLEMA	12
1.2	OBJETIVOS.....	14
1.2.1	Objetivo Geral	14
1.2.2	Objetivos Específicos.....	14
1.3	JUSTIFICATIVA.....	14
2	FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	16
2.1	RESPONSABILIDADE E ATUAÇÃO PROFISSIONAL DO AUDITOR INDEPENDENTE	16
2.1.1	Exercício da Profissão	21
2.1.2	Regulação da profissão	22
2.2	PAPEL REGULADOR E FISCALIZADOR DA CVM	26
2.3	A RESPONSABILIZAÇÃO DOS AUDITORES INDEPENDENTES.....	29
2.4	ESTUDOS ANTERIORES	31
3	PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	35
3.1	TIPOLOGIA DE PESQUISA	35
3.2	PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	36
3.3	CATEGORIAS DA ANÁLISE DE CONTEÚDO	37
4	RESULTADOS	38
4.1	ANÁLISE DESCRITIVA DOS PROCESSOS ESTUDADOS.....	38
4.1.1	Volume de julgamento por ano	44
4.1.2	Comportamento das infrações por ano	45
4.1.3	Auditores processados mais de uma vez por ano	46
4.1.4	Penalidades.....	47
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS	50
	REFERÊNCIAS.....	52
	APÊNDICE A – Análise dos processos.....	57

1 INTRODUÇÃO

A lei nº 6.404/1976 que dispõe sobre as Sociedades por Ações em seu art. 177 § 3º estabelece a obrigatoriedade da submissão das demonstrações financeiras das companhias abertas à auditoria, realizada por auditores independentes registrados na Comissão de Valores Mobiliários - CVM. Essa obrigatoriedade também foi estendida às sociedades de grande porte, ainda que não constituídas sob a forma de sociedade por ações, através da lei nº 11.638/2007.

Para atender a essas exigências normativas, a profissão contábil possui uma área de atuação específica ao formar profissionais de auditoria, uma vez que a Resolução 560/83 estabelece que as revisões de balanços, contas ou quaisquer demonstrações ou registros contábeis, assim como a auditoria interna e operacional e a auditoria externa independente, são atribuições privativas dos profissionais de contabilidade. Logo, a prerrogativa de exercício da profissão de auditor independente é exclusiva do contador legalmente habilitado por registro em Conselho Regional de Contabilidade.

Estabelecendo um padrão de conduta do profissional contábil, incluindo os auditores, a NBC PG 01 – Código de Ética Profissional do Contador, em seu item 4A, determina como requisitos para exercer a profissão que o agente possua zelo, diligência, honestidade e capacidade técnica no desenvolvimento dos trabalhos, sendo observada toda a legislação vigente para que os interesses dos seus clientes ou empregadores sejam resguardados.

Ainda segundo a NBC PG 01, é vedado ao contador, no desempenho das suas funções, “prejudicar, culposa ou dolosamente, interesse confiado a sua responsabilidade profissional”.

Já no âmbito judiciário, o Código Civil em seu art. 1.177, parágrafo único, introduziu no âmbito da classe contábil a Responsabilidade Solidária, a partir da qual os profissionais contábeis assumem, juntamente com seu cliente, a responsabilidade por atos dolosos, perante terceiros. Assim, ao oferecer um padrão mínimo de segurança em relação às demonstrações contábeis emitidas pelas companhias de capital aberto, os auditores independentes são responsáveis pelos prejuízos que venham a causar a terceiros devido a erros ou falhas no desenvolvimento dos trabalhos de auditoria.

Para que os trabalhos de auditoria independente sejam realizados dentro das normas vigentes, a Comissão de Valores Mobiliários é responsável por fiscalizar, normatizar, disciplinar e desenvolver o mercado de valores mobiliários no Brasil. Dessa forma, o órgão pode aplicar sanções administrativas aos auditores que não cumprirem com os critérios pré-estabelecidos para o desenvolvimento e permanência dos seus trabalhos no mercado.

No entendimento da NBC TA 200 (R1) - Objetivos gerais do Auditor Independente e a condução da Auditoria em conformidade com as Normas de Auditoria, a auditoria independente objetiva aumentar o grau de confiança dos usuários nas demonstrações contábeis. Os trabalhos de auditoria independente podem gerar um maior grau de confiabilidade para os usuários da informação, consequentemente, podem possibilitar um cenário de maior credibilidade às empresas perante os investidores.

Nesta perspectiva, observa-se que os auditores necessitam exercer suas funções seguindo rigorosamente os padrões éticos e normativos da atividade, para que não venha a prejudicar os usuários da informação, e a si mesmo, já que podem ser penalizados no âmbito civil, penal e profissional.

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO PROBLEMA

Sabe-se que os usuários das informações utilizam-se dos dados contábeis para analisar a situação da empresa que pretende investir e fundamentar as suas decisões, logo, o papel fiscalizador da CVM torna-se imprescindível, a partir do momento em que a busca contínua pela informação útil acompanha o crescimento e desenvolvimento do mercado acionário. Dessa forma, as responsabilidades que envolvem o processo de auditoria também evoluíram conforme as necessidades dos usuários da informação.

Tendo em vista o risco que a atividade de auditoria engloba, e a demanda cada vez maior por parte dos investidores por informações que são baseadas nas demonstrações contábeis, passa-se a exigir maior qualidade nos trabalhos de auditoria, principalmente por meio do atendimento por parte dos auditores das normas que regem a sua profissão.

Nesta perspectiva, estudos vêm contribuindo para que seja analisado como os órgãos reguladores e fiscalizadores estão exercendo seu papel frente às

infrações cometidas pelos auditores independentes no desenvolvimento dos seus trabalhos, assim como, quais seriam os principais motivos que os levam a cometer tais infrações. A exemplo, cita-se o trabalho de Silva (2015) que buscou analisar as infrações cometidas pelos auditores independentes que resultaram em processos administrativos sancionadores julgados pela CVM entre 2000 a 2014.

Os principais problemas detectados por Silva (2015) se referiram à inconsistência ou não fundamentação da opinião, ausência ou insuficiência de programas ou de procedimentos de auditoria e documentação incompleta/imprópria. Também foi verificado pela autora que alguns auditores independentes sofreram mais de uma condenação no período examinado.

Observa-se que estudos como o de Silva (2015) permitem que os auditores possam buscar medidas de melhoria para que as infrações detectadas não sejam cometidas em trabalhos futuros de auditoria. Adicionalmente, ressalta-se que além de afetar a credibilidade da profissão, infrações que venham a impactar a informação utilizada pelos usuários podem também ocasionar litígios.

Observa-se que, tanto no aspecto normativo quanto na perspectiva dos usuários dos trabalhos dos profissionais liberais, como é o caso de contadores, auditores, advogados, entre outros, possuem uma grande parcela de responsabilidade sobre os seus trabalhos, principalmente porque envolve as necessidades de terceiros. Logo, trabalhos voltados para a análise da conduta profissional podem alcançar importância por representar uma resposta à sociedade da qualidade da atuação desses profissionais.

Nesta perspectiva, o problema de pesquisa embasa-se na necessidade de atualizar os estudos já existentes e responder ao seguinte questionamento: *Quais são os principais motivos pelos quais os auditores independentes estão sendo responsabilizados pela CVM no exercício das suas funções no período de 2017 a 2019?*

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 Objetivo Geral

A fim de responder ao questionamento da pesquisa, o presente trabalho possui como objetivo geral identificar os principais motivos pelos quais os auditores independentes sofreram sanções no período de 2017 a 2019.

1.2.2 Objetivos Específicos

- Analisar a responsabilização dos auditores independentes através dos processos administrativos sancionados pela CVM;
- Identificar as principais penalidades aplicadas aos auditores independentes e/ou firmas de auditoria no período de 2017 a 2019;
- Analisar o impacto das penalidades aplicadas aos auditores pela CVM, no triênio analisado, quanto à reincidência da ocorrência das infrações.

1.3 JUSTIFICATIVA

Com o objetivo de identificar os principais temas estudados relacionados à auditoria, Porte, Amaral e Pinto (2018) identificaram a “responsabilidade do auditor e os litígios” como um dos sete principais temas abordados, ficando o mesmo em sexto lugar. O período estudado compreende os anos de 2002 a 2014 e observou-se um aumento significativo de pesquisas entre 2009 a 2013 (em média 15 contribuições acadêmicas) e um declínio em 2014, com apenas 8 produções (PORTE, AMARAL e PINTO, 2018). Apesar da redução no último ano estudado, “a responsabilidade do auditor e os litígios” se apresenta como um tema “estabelecido”, significando que no período estudado ainda possui número significativo de produções na área, o que caracteriza o tema como relevante segundo Porte, Amaral e Pinto (2018).

Nesta perspectiva, entende-se que estudos sobre a “responsabilidade do auditor” alcançam importância não só por se tratar de tema estabelecido na produção científica em auditoria, mas também para manter a sociedade, usuária do

trabalho do auditor, informada por meio de pesquisas atualizadas primeiramente sobre o atendimento aos padrões éticos que regulam a profissão, assim como sobre a identificação de quais são os principais motivos que levam esses profissionais a serem punidos pelos órgãos reguladores, como, por exemplo, a CVM.

Ao punir os auditores infratores, pode-se entender que a CVM deixa claro a fundamental necessidade do cumprimento das normas profissionais, exercendo assim um papel didático frente aos auditores, já que a função fiscalizadora da CVM resulta em fazer com que tais infrações não se repitam, ou que sirvam de exemplo para que outros auditores não venham a cometê-la.

Assim, justifica-se a realização desse estudo para atualizar os trabalhos já realizados na área, compreendo um período ainda não estudado, entre 2017 e 2019.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

De forma a abordar os aspectos teóricos inerentes ao tema, esta seção foi organizada em três blocos. Primeiro, analisou-se os aspectos relacionados à responsabilidade e atuação do auditor independente. Em seguida, explanou-se acerca do papel regulador e fiscalizador da CVM e por fim, abordou-se os principais fatores que podem ocasionar em processos administrativos movidos pela CVM.

2.1 RESPONSABILIDADE E ATUAÇÃO PROFISSIONAL DO AUDITOR INDEPENDENTE

A atividade de auditoria independente, conforme já citado, é prerrogativa do Contador legalmente habilitado, registrado em Conselho Regional de Contabilidade, exercida individualmente ou em sociedade constituída, desde que esta seja inscrita em Conselho Regional de Contabilidade e seus sócios também sejam contadores. Conforme o art. 26 da Lei nº 6.385/76, somente as empresas de auditoria contábil ou auditores contábeis independentes, registrados na Comissão de Valores Mobiliários poderão auditar, as demonstrações financeiras de companhias abertas e das instituições, sociedades ou empresas que integram o sistema de distribuição e intermediação de valores mobiliários.

Dessa maneira, os auditores devem estar sujeitos às exigências éticas às quais compreendem o Código de Ética Profissional do Contabilista bem como outros aspectos previstos em NBC PAs – Normas Brasileiras de Contabilidade referentes à Pessoa do Auditor, aplicadas especificamente aos contadores que atuam como auditores. O quadro 1 lista as principais normas profissionais de observância obrigatória para os auditores:

Quadro 1 - Lista das Normas Profissionais aplicadas ao Auditor Independente

NBC	NOME DA NORMA
NBC PA 01	Controle de Qualidade para Firmas (Pessoas Jurídicas e Físicas) de Auditores Independentes
NBC PA (290)	Independência – Trabalhos de Auditoria e Revisão
NBC PA 291 (R2)	Independência – Outros Trabalhos de Asseguração
NBC PA 11	Revisão Externa de Qualidade pelos Pares

(Conclusão)

NBC	NOME DA NORMA
NBC PA 13 (R2)	Exame de Qualificação Técnica

Fonte: Conselho Federal de Contabilidade¹

Além das Normas Profissionais, citadas acima, há também as Normas Técnicas que estabelecem conceitos doutrinários, regras e procedimentos aplicados à auditoria, e que podem ser consultadas no site do Conselho Federal de Contabilidade.

Em relação aos princípios que regem a profissão, conforme item 100.5 da NBC PG 100 - Norma Brasileira de Contabilidade Profissional Geral, elaborou-se o quadro 2, que apresenta uma síntese do significado de cada princípio.

Quadro 2 - Princípios que regem a profissão contábil

PRINCÍPIO	SIGNIFICADO
Integridade	Ser franco e honesto em todos os relacionamentos profissionais e comerciais.
Objetividade	Não permitir que comportamento tendencioso, conflito de interesse ou influência indevida de outros afetem o julgamento profissional ou de negócio.
Competência Profissional e devido zelo	Manter o conhecimento e a habilidade profissionais no nível adequado para assegurar que clientes e/ou empregador recebam serviços profissionais competentes com base em desenvolvimentos atuais da prática, legislação e técnicas, e agir diligentemente e de acordo com as normas técnicas e profissionais aplicáveis.
Sigilo profissional	Respeitar o sigilo das informações obtidas em decorrência de relacionamentos profissionais e comerciais e, portanto, não divulgar nenhuma dessas informações a terceiros, a menos que haja algum direito ou dever legal ou profissional de divulgação, nem usar as informações para obtenção de vantagem pessoal pelo profissional da contabilidade ou por terceiros.
Comportamento profissional	Cumprir as leis e os regulamentos pertinentes e evitar qualquer ação que desacredite a profissão.

Fonte: Norma Brasileira de Contabilidade - NBC 100²

Observa-se que há uma preocupação tanto em relação ao profissional, quanto a sua postura perante aqueles que farão uso da informação contábil. Assim, torna-se relevante que os auditores independentes exerçam a sua profissão seguindo o padrão ético, buscando uma maior eficácia na realização das suas

¹ Disponível em: <https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/nbc-pa-do-auditor-independente/>

² Disponível em: <https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/nbc-pg-geral/>

tarefas. O cumprimento desses padrões é o primeiro passo para evitar a prática de atos ilícitos por parte desses profissionais, agindo assim em favor da sociedade e não dos seus interesses pessoais.

Segundo Moraes e Guedes (2016, p. 239),

Dentre os diplomas legais e infralegais que regulamentam o exercício da profissão de contabilista, há normas gerais e específicas que estabelecem desde as qualificações para o exercício da profissão à previsão de normas de conduta e formas de apuração de responsabilidades.

Ainda conforme os autores:

A responsabilidade civil dos profissionais, como é o caso do contabilista, é de índole subjetiva, baseada na necessidade de comprovação da culpa *lato sensu*. Deve se exigir a prova de que o autor do dano agiu com negligência, imperícia ou imprudência (culpa *stricto sensu*) ou, ainda, com dolo (intenção dirigida à produção do dano), conforme a regra geral do art. 186 do CC. (MORAES E GUEDES, 2016, p.243)

No âmbito da legislação específica, sabe-se que o Conselho Federal de Contabilidade – CFC têm dentre outras finalidades, a função de orientar, normatizar e fiscalizar o exercício da profissão contábil. Ainda segundo Moraes e Guedes (2016), as normas brasileiras de contabilidade editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade, “muito auxiliam na especificação técnica do trabalho desempenhado pelos contabilistas e, assim, acabam por contribuir no momento da determinação da forma de proceder a que devem estar adstritos esses profissionais” (MORAES E GUEDES, 2016, p. 239).

A NBC PG 100 deixa claro que o profissional contábil deve agir em favor do interesse público, sendo assim a sua responsabilidade não é exclusivamente satisfazer as necessidades do contratante, e isso se estende aos contadores que exercem a profissão de auditores independentes. A informação gerada pelas empresas deve ser fidedigna e livre de distorções. Para que a confiabilidade dos relatórios emitidos seja aumentada é necessária uma avaliação externa realizada por um auditor.

Segundo Crepaldi S. e Crepaldi G. (2016, p.68):

O desenvolvimento da profissão do contador na atividade de auditoria foi estruturado, fundamentalmente, na necessidade que tinham os usuários da informação contábil de contar com uma opinião independente e objetiva que agregasse credibilidade e confiabilidade às manifestações que a gerência

faz, por meio das demonstrações contábeis, sobre a situação econômica e financeira da entidade.

Segundo informações disponíveis no portal institucional da Comissão de Valores Mobiliários - CVM, a exatidão e clareza das demonstrações financeiras, a divulgação em notas explicativas de informações indispensáveis a uma visualização da situação patrimonial e financeira e dos resultados da companhia, dependem de um sistema de auditoria eficaz e, principalmente, da tomada de consciência do auditor independente quanto ao seu papel.

Conforme Niemeyer (2016, p. 12):

Assim, a auditoria independente exerce uma função de interesse público e apresenta como produto final a sua opinião sobre as demonstrações financeiras, por meio do relatório de auditoria. A sua opinião influencia aqueles investidores que em seu processo de tomada de decisão tomam por boa essa certificação e que, na hipótese dessa opinião não apresentar ressalvas, são levados a acreditar nos números divulgados pela companhia.

Dessa maneira, os investidores e demais usuários da informação não podem ser prejudicados pela má condução dos trabalhos de auditoria, ou até mesmo pelo não atendimento as normas e leis que envolvem a profissão, devido principalmente, ao risco que envolve a atividade. Nos termos do Parágrafo 2º do Artigo 26, da Lei nº 6.385/76, as empresas de auditoria contábil e os auditores contábeis independentes responderão, civilmente, pelos prejuízos que causarem a terceiros em virtude de culpa ou dolo no exercício de suas funções.

Ainda assim, a Nota Explicativa CVM nº 09/78 reforça que:

O Auditor Independente, exercendo suas funções em seu próprio nome é civilmente responsável, ilimitadamente, pelos prejuízos que causar a terceiros em decorrência do exercício de suas funções. A Lei estende às empresas de auditoria contábil a responsabilidade civil pelos prejuízos causados no exercício dessas funções em nome da sociedade. Certamente, esta extensão deve ser entendida sem qualquer restrição.

Na prática, assim como os demais profissionais liberais, os auditores independentes respondem civilmente pelos relatórios que são emitidos através do desenvolvimento das suas atividades.

A falha na execução de um trabalho de auditoria pode ocasionar prejuízos incalculáveis. Há vários casos de fraudes contábeis seguidos de enormes escândalos corporativos, nos quais a conduta profissional e os trabalhos realizados

por grandes empresas de auditoria foram alvos de suspeitas e a independência do auditor por muitas vezes foi colocada em questão.

Conforme explana Facchini e Piva (2015), até o final da década de 90 e início dos anos 2000:

Aconteceram, (...) os escândalos e quebras de grandes grupos econômicos nos Estados Unidos, tais como os famosos casos Enron (2001) e Worldcom (2002). O Brasil não escapou de situações semelhantes, tal como o exemplo do Banco Nacional, em 1996. Esses casos envolviam erros e fraudes dentro das empresas que não foram detectadas pelas empresas de auditoria (em alguns casos, que faziam parte da fraude) e motivaram a criação de leis que regulamentavam as práticas das empresas de auditoria, tais como o Sarbanes-Oxley Act, de 2002, e, no Brasil, a Instrução Normativa CVM 308/99. Ambas impunham uma série de medidas para diminuir os riscos de fraude ou erro nas auditorias. (FACCHINI e PIVA, 2015, p.08)

O caso da Enron pode ser considerado um marco na história da auditoria independente, uma vez que se descobriu em 2001 que a empresa estava usando lacunas contábeis para esconder bilhões de dólares de dívidas incobráveis ao mesmo tempo em que inflacionava os ganhos da empresa. Nesse escândalo estava envolvida a empresa de auditoria Arthur Andersen, que auditava os balanços da Enron a mais de dez anos, além disso, também prestavam serviços de consultoria através da empresa “Vinson e Elkins”, atividades que na prática são incompatíveis (RAMOS, 2015)

Em 2002, após um ano do escândalo da Enron, a Worldcom foi acusada de inflar os seus ativos, “dentre as irregularidades estava à contabilização imprópria de despesas operacionais, violando práticas contábeis geralmente aceitas, as quais ajustaram o resultado da Companhia em 9 bilhões de dólares no período de 1999 a 2002” (BONOTTO, 2010, p.07).

Motivado pelos escândalos financeiros corporativos, o governo dos Estados Unidos publicou em 30 de julho de 2002, a Lei Sarbanes-Oxley, que segundo Borgeth (2007):

Tem por objetivo estabelecer sanções que coíbam procedimentos não éticos e em desacordo com as boas práticas de governança corporativa por parte das empresas atuantes do mercado norte-americano. O objetivo final é o de restabelecer o nível de confiança nas informações geradas pelas empresas e, assim, consolidar a teoria dos mercados eficientes, que norteia o funcionamento do mercado de títulos e valores mobiliários. (BORGETH, 2007, p.19)

Porém, é válido ressaltar conforme menciona Crepaldi S. e Crepaldi G. (2016, p.23), que “não se pode também julgar que a auditoria contábil torna impossível a existência de erros e fraudes na escrituração ou nos atos da administração, mas deve-se admitir que ela apenas reduz essa possibilidade”. Ainda segundo os autores, “o sucesso do auditor independente num mercado altamente sofisticado se deve única e exclusivamente ao elevado grau de capacidade e especialização e sua independência no exercício de sua atividade.

Para que os riscos envolvendo a atividade da auditoria independente sejam os menores possíveis, os trabalhos desenvolvidos são altamente regulamentados, devendo o profissional seguir as normas e instruções emitidas pela Comissão de Valores Imobiliários e Conselho Federal de Contabilidade.

Logo, torna-se necessário o aprofundamento a respeito das normas que regulam a profissão do auditor independente para que se possa entender melhor os limites das responsabilidades de suas atividades.

2.1.1 Exercício da Profissão

O auditor externo ou auditor independente é o profissional responsável por conduzir os trabalhos da auditoria das demonstrações contábeis, respeitando as normas e com o objetivo de emitir um relatório de opinião sobre as mesmas.

Para que o auditor independente possa exercer atividade no âmbito do mercado de valores mobiliários deverá estar registrado na CVM, de acordo com a Instrução Normativa nº 308/99 o registro compreende duas categorias: Auditor Independente Pessoa Física, conferido ao contador, e a de Auditor Independente Pessoa Jurídica, conferido à sociedade profissional, constituída sob a forma de sociedade civil. Nas duas categorias é necessário o registro, como contador, em Conselho Regional de Contabilidade e a aprovação no exame de qualificação técnica.

O Exame de Qualificação Técnica para registro no Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI) do Conselho Federal de Contabilidade é um dos requisitos para a inscrição do contador no citado cadastro de auditores independentes.

Conforme dispõe o art. 1º da resolução CFC nº 1.495/2015:

O contador regularmente registrado no Conselho Regional de Contabilidade (CRC) terá direito ao registro no Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI) do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), desde que aprovado no Exame de Qualificação Técnica.

Segundo a NBC PA 13 (R2) - Exame de Qualificação Técnica, a realização do exame tem por objetivo aferir o nível de conhecimento e a competência técnico-profissional necessários do contador na área de auditoria independente.

De acordo com consulta realizada em 02/03/2020, através do site do Conselho Federal de Contabilidade, no Brasil há 4.142 profissionais registrados no Cadastro Nacional de Auditores Independentes - CNAI, enquanto que na Comissão de Valores Mobiliários constam registros de 1.386 profissionais, logo, aproximadamente, apenas cerca de 33% dos auditores registrados podem atuar no mercado de valores mobiliários.

2.1.2 Regulação da profissão

Entre as Normas Brasileiras de Contabilidade, têm-se as NBCs TA – que são as Normas Técnicas aplicadas à Auditoria convergentes com as Normas Internacionais de Auditoria Independente, emitidas pela Federação Internacional de Contadores - IFAC, e as NBCs PA, que fazem parte das Normas Profissionais, e são aplicadas, especificamente, aos contadores que atuam como auditores independentes. Logo, abordar-se-á de forma sucinta, os principais assuntos relacionados às normas de auditoria independente.

O auditor, devidamente registrado conforme discutido na seção 2.1.1, assume a responsabilidade de observar o cumprimento de todas as obrigações legais, regulatórias e profissionais. Para isso, além das legislações específicas, o auditor deve atender as normas brasileiras de contabilidade. Dessa forma, embora todas as normas sejam de fundamental importância para o exercício da atividade da auditoria, abordou-se aquelas consideradas essenciais para o entendimento do que é proposto na presente pesquisa.

Dentre estas, ressalta-se a NBC TA 700 – Formação da Opinião e Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis, que trata sobre a responsabilidade do auditor ao ter que formar sua opinião acerca da

entidade auditada. Sendo assim a forma de opinião do auditor poderá ser: não modificada e modificada

O Relatório dos Auditores Independentes com opinião não modificada é emitido quando for concluído que as demonstrações contábeis são elaboradas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável.

O Relatório dos Auditores Independentes com opinião modificada é emitido quando concluir-se, com base em evidência de auditoria obtida, que as demonstrações contábeis tomadas em conjunto apresentam distorções relevantes, ou não conseguir obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para concluir que as demonstrações contábeis tomadas em conjunto não apresentam distorções relevantes.

Em qualquer aspecto, expressar uma opinião já carrega consigo uma enorme importância, independente da área, o indivíduo deve ter responsabilidade e conhecimento daquilo que está sendo discutido. Com o auditor isso não é diferente, além de toda responsabilidade em torno da sua atuação profissional, o mesmo pode responder administrativamente, civilmente e até criminalmente caso venha a agir de forma inadequada do que é regulamentado pelos órgãos que regem a profissão.

Conforme exposto na NBC TA 200 (R1) – Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução da Auditoria em conformidade com as Normas de Auditoria de demonstrações contábeis - como base para opinião do auditor, as normas técnicas “exigem que ele obtenha segurança razoável de que as demonstrações contábeis como um todo estão livres de distorção relevante, independentemente se causadas por fraude ou erro”, especificamente, esta norma técnica também “expõe os objetivos gerais do auditor independente e explica a natureza e o alcance da auditoria para possibilitar ao auditor independente o cumprimento dos seus objetivos”.

A NBC TA 200 (R1) esclarece também que caso o auditor não consiga obter segurança razoável e a opinião com ressalva seja insuficiente, é requerido que o auditor se abstenha de emitir sua opinião ou renuncie ao trabalho, quando a renúncia for possível de acordo com lei ou regulamentação aplicável. Tendo em vista que a sua opinião pode influenciar os usuários da informação e criar uma imagem acerca da empresa auditada, tal opinião deve ser fidedigna para que o auditor evite futuras responsabilizações pela aquilo que está emitindo.

Nesta perspectiva, o auditor necessita cumprir as exigências éticas no que se refere ao exercício da profissão e aos trabalhos de auditoria das demonstrações contábeis. Os requisitos éticos relacionados a tais trabalhos, segundo a NBC TA 200 (R1), do item 15 ao 17, estão apresentados no quadro 3:

Quadro 3 - Exigências éticas relevantes aos trabalhos de auditoria

REQUISITO	SIGNIFICADO
Ceticismo profissional	O profissional deve ser capaz de reconhecer que podem existir circunstâncias que causam distorção relevante nas demonstrações contábeis;
Julgamento profissional	O auditor deve exercer julgamento profissional ao planejar e executar a auditoria de demonstrações contábeis
Evidência de auditoria apropriada e suficiente e risco de auditoria	Para obter segurança razoável, o auditor deve obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para reduzir o risco de auditoria a um nível baixo aceitável e, com isso, possibilitar a ele obter conclusões razoáveis e nelas basear a sua opinião.

Fonte: Baseado na NBC TA 200 (R1)³

Adicionalmente, há também os princípios fundamentais de ética profissional, os quais estão implícitos principalmente no Código de Ética Profissional do Contabilista e que já foram citados aqui anteriormente (Quadro 2), vejamos que a ética na profissão do auditor extrapola o estabelecido para todos os profissionais contábeis, pois necessita de outros específicos ao trabalho de auditoria.

Outro requisito que se reveste de importância para a realização dos trabalhos de auditoria é a independência do auditor. Conforme o item 4 da NBC PA 400 – Independência para trabalhos de Auditoria e Revisão, como os trabalhos de auditoria são do interesse público, é requerido pela norma que os membros das equipes de auditoria, firmas e firmas em rede sejam independentes dos clientes de auditoria. Dessa forma, a NBC PA 400 possui o objetivo de auxiliar as firmas e os membros das equipes de auditoria na aplicação dos conceitos a respeito da independência.

Segundo a NBC PA 400, a independência compreende:

- (a) Independência de pensamento: postura que permite a apresentação de conclusão que não sofra efeitos de influências que comprometam o julgamento profissional, permitindo que a pessoa atue com integridade, objetividade e ceticismo profissional.

³Disponível em: <https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/nbc-ta-de-auditoria-independente/>

(b) Aparência de independência: evitar fatos e circunstâncias que sejam tão significativos a ponto de que um terceiro com experiência, conhecimento e bom senso provavelmente concluiria, ponderando todos os fatos e circunstâncias específicas, que a integridade, a objetividade ou o ceticismo profissional da firma, ou de membro da equipe de auditoria ficaram comprometidos (NBC PA 400, p.02).

Tal normativo ajuda o auditor a identificar ameaças que podem vir a comprometer o trabalho realizado, sendo necessário que o auditor mantenha a independência e saiba medir o grau das ameaças presentes no ambiente de trabalho e nas relações com os seus clientes de auditoria.

Conforme a NBC PA 400 em seu item 7, ameaças à independência do auditor podem ser criadas por ampla gama de relações e circunstâncias, tais como as ameaças de interesse próprio, autorrevisão, defesa de interesse do cliente, familiaridade e intimidação.

A NBC PA 400 traz toda a orientação acerca da aplicação dos conceitos de independência, as ameaças que podem ser identificadas pelo auditor independente, além das salvaguardas que podem ser aplicadas a partir da detecção das mesmas. A aplicação desta norma para orientação dos trabalhos de auditoria alcança relevância para que os princípios éticos da profissão sejam respeitados.

Princípios éticos, independência, planejamento e condução dos trabalhos de auditoria, todas essas características fazem parte de um conjunto de ações capazes de diminuir o risco de erros na realização dos trabalhos e emissão dos pareceres. Porém, a ocorrência de erros e fraudes ligados à empresa auditada pode causar danos aos acionistas, ao mercado e até mesmo a própria empresa de auditoria ou auditor independente.

Embora haja uma previsão legal acerca da responsabilidade civil do auditor, não pode haver confusão acerca das responsabilidades que regem a profissão, como por exemplo, não é responsabilidade do auditor a identificação de fraudes nas demonstrações contábeis, a NBC TA 240 (R1) - Responsabilidade do Auditor em Relação a Fraude, no Contexto da Auditoria de Demonstrações Contábeis, enfatiza que a principal responsabilidade pela prevenção e detecção da fraude é dos responsáveis pela governança da entidade e da sua administração.

O auditor por sua vez, é responsável por obter segurança razoável de que as demonstrações contábeis, como um todo, não contêm distorções relevantes, causadas por fraude ou erro. Conforme descrito na NBC TA 200 (R1), devido às

limitações inerentes da auditoria, há um risco inevitável de que algumas distorções relevantes das demonstrações contábeis podem não ser detectadas, apesar da auditoria ser devidamente planejada e realizada de acordo com as normas de auditoria.

2.2 PAPEL REGULADOR E FISCALIZADOR DA CVM

A Lei nº 6.385/76 foi responsável pela criação da Comissão de Valores Mobiliários – CVM, entidade autárquica dedicada à fiscalização do mercado de capitais no Brasil. Para que o auditor possa exercer suas atividades no mercado mobiliário ele precisa ser registrado na CVM, conforme a Instrução Normativa nº 308/1999 da CVM:

Art. 19. O auditor independente, no exercício de sua atividade no âmbito do mercado de valores mobiliários, deve cumprir e fazer cumprir, por seus empregados e prepostos, as normas específicas emanadas da Comissão de Valores Mobiliários.

A CVM através da Instrução nº 308/99 não só estabeleceu as exigências acerca do registro e o exercício da atividade de auditoria independente no âmbito do mercado de valores mobiliários, como também definiu os deveres e as responsabilidades dos administradores das entidades auditadas no relacionamento com os auditores independentes.

Conforme exposto pela Nota Explicativa CVM Nº 9/78, ao normatizar as atividades do auditor independente, a CVM procura fixar os parâmetros que norteiem a atuação, no sentido da efetiva independência e competência profissionais. “Inerente ao seu poder de registrar está o poder de suspender temporariamente, cancelar o registro ou aplicar alguma sanção, uma vez não atendidas às exigências que cumpre à Comissão de Valores Mobiliários administrar”.

Ainda segundo a Nota Explicativa CVM Nº 9/78:

A exclusão, suspensão ou qualquer outra sanção aplicada pela Comissão de Valores Mobiliários significa a inabilitação provisória ou definitiva para o exercício de atividade de Auditor Independente, relacionada com as companhias abertas e instituições de valores mobiliários.

A CVM também detém a prerrogativa de mover Processos Administrativos Sancionadores - PAS. A Lei nº 6.385/76 atualmente estabelece em seu art. 9º, incisos V e VI, que cabe à Autarquia apurar, mediante processo administrativo, atos ilegais e práticas não equitativas de administradores, membros do conselho fiscal e acionistas de companhias abertas, dos intermediários e dos demais participantes do mercado, assim como aplicar aos autores de tais infrações as penalidades previstas no art. 11, sem prejuízo de eventual responsabilização civil ou penal. Dessa maneira, os auditores independentes enquadram-se dentre os membros citados, em “demais participantes do mercado”, assim como analistas e demais consultorias.

Conforme dispõem as informações disponíveis na área de “Andamento de Processos”, os processos administrativos sancionadores são derivados de uma investigação realizada por meio de processo administrativo de caráter investigatório. É elaborado em uma das áreas técnicas da CVM para o qual tenham sido encontrados indícios de autoria e materialidade, relativa a alguma irregularidade ocorrida no âmbito do mercado de capitais resultando em acusação.

De acordo com o Relatório de Atividade Sancionadora trimestral (abril a junho de 2019), divulgado pela CVM, são seis as áreas finalísticas que atuam em processos de apuração ou investigação que podem resultar em ações sancionadoras, quais sejam: (i) Superintendência de Relações com Empresas (SEP); (ii) Superintendência de Relações com o Mercado e Intermediários (SMI); (iii) Superintendência de Relações com Investidores Institucionais (SIN); (iv) Superintendência de Registro de Valores Mobiliários (SRE); (v) Superintendência de Normas Contábeis e de Auditoria (SNC); e (vi) Superintendência de Processos Sancionadores (SPS).

Ainda conforme o relatório, das seis áreas mencionadas, as cinco primeiras atuam diretamente na supervisão por meio da abertura de processos administrativos que, em algum momento, e dependendo de critérios estabelecidos pela Superintendência, poderão ser percebidos como passíveis de resultar em alguma acusação (processo sancionador).

Tais processos, denominados “Processos Administrativos com Potencial Sancionador”, são decorrentes da identificação de possíveis irregularidades que poderão, em virtude da existência ou não, desde logo, de elementos de autoria e materialidade, resultar em acusação ou proposta de investigação por meio de inquérito administrativo, ou, ainda, na emissão de ofício de alerta.

Em relação ao rito processual, tem-se o rito ordinário que é o procedimento que se segue para a apuração e julgamento da maioria dos casos, e o rito simplificado, que se destina apenas as infrações contidas no Anexo 73 da Instrução CVM 607/19, que não exigem a mesma dilação probatória das demais, sendo de menor complexidade. Ainda assim, é possível que essas condutas sejam conduzidas no procedimento ordinário, nas situações em que estiverem sendo apuradas em conjunto com infração de outra natureza.

O processo que culminar em acusação (Processo Administrativo Sancionador) passa, então, pelo rito processual de intimação, recebimento das defesas e sorteio do relator para julgamento pelo Colegiado da CVM, quando, em caso de condenação, serão aplicadas as penalidades previstas no art. 11 da Lei 6.385/76, que podem ser impostas, isoladas ou cumulativamente, como advertências, multas, inabilitação temporária, suspensão da autorização ou registro, além de proibições para exercício de atividades as quais lhe competem a fiscalização.

Ainda de acordo com a Lei 6.385/76, art. 11, § 1º, a multa aplicada pela CVM deverá observar, para fins de dosimetria, os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, a capacidade econômica do infrator e os motivos que justifiquem sua imposição, e não deverá exceder os valores expostos nos incisos I ao V do referido parágrafo conforme discriminados abaixo:

- R\$ 50.000.000,00 (cinquenta milhões de reais);
- O dobro do valor da emissão ou da operação irregular;
- 3 (três) vezes o montante da vantagem econômica obtida ou da perda evitada em decorrência do ilícito; ou
- O dobro do prejuízo causado aos investidores em decorrência do ilícito.

Em caso de reincidência, a lei também estabelece a possibilidade de aplicação de multa de até o triplo dos valores mencionados acima.

Já em seu parágrafo 9º, a Lei 6.385/76 estabelece que na aplicação de penalidades sejam considerados o arrependimento eficaz, o arrependimento posterior ou a circunstância de qualquer pessoa, espontaneamente, confessar o ilícito ou prestar informações relativas à sua materialidade.

Apesar dos valores previstos em lei, até então, as multas aplicadas pela CVM eram determinadas de forma subjetiva, baseadas na interpretação que o colegiado da CVM fazia, utilizando-se das circunstâncias das infrações e da

jurisprudência. Conforme reforçava um trecho da entrevista concedida pelo Diretor Henrique Machado, um dos membros do colegiado da CVM:

Hoje, não há nenhum critério estabelecido em norma nenhuma. As decisões procuram destacar o que foi considerado para aquelas penas, com base na jurisprudência. O colegiado estipula o valor caso a caso. O objetivo da nova norma é dar maior previsibilidade, até porque, com os valores maiores, cabia à CVM proporcionar isso e uma maior segurança jurídica (MACHADO, 2019).

Logo, devido a essa falta de parâmetros específicos para a determinação das penalidades, após audiência pública realizada em 2018, a CVM emitiu em junho de 2019 a instrução 607/19, que dentre os objetivos estaria o de delimitar a individualização da penalidade ao acusado (por meio do estabelecimento de critérios específicos para fixação de pena-base e aplicação de circunstâncias agravantes e atenuantes).

Sendo assim, o anexo 63 da Instrução CVM nº 607, de 17 de junho de 2019, estabelece o valor máximo da pena-base pecuniária, para cada grupo determinado pela referida instrução, que vai desde seiscentos mil reais a vinte milhões de reais, dependendo da infração administrativa cometida. Dessa forma, identificou-se as infrações relacionadas à atividade da auditoria independente, e as multas que podem ser aplicadas de acordo com cada grupo, descritas no quadro 3.

Quadro 4 - Valor máximo da pena-base pecuniária de acordo com a infração

GRUPO	INFRAÇÃO ADMINISTRATIVA	VALOR MÁXIMO DA PENA-BASE PECUNIÁRIA
I	Não consta	Não se aplica
II	Exercício irregular de atividade auditor independente	600.000,00 (seiscentos mil reais)
III	Violações às normas que dispõem sobre as atividades de auditor independente	3.000.000,00 (três milhões de reais)
IV	Violações que constituam infrações graves às normas que dispõem sobre a atividade de auditor independente	10.000.000,00 (dez milhões de reais)
V	Não consta	Não se aplica

Fonte: Instrução CVM 607/2019, anexo 63.

2.3 A RESPONSABILIZAÇÃO DOS AUDITORES INDEPENDENTES

Conforme exposto, a atividade da auditoria independente envolve uma enorme regulação, fundamentada na necessidade de manutenção da qualidade dos trabalhos desenvolvidos pelos auditores independentes, e com o objetivo de

resguardar não só os profissionais da área como também os usuários da informação produzida pelos mesmos.

O papel fiscalizador da CVM é de fundamental importância para garantir que as normas estejam sendo cumpridas, conforme dispõe o art. 35 da Instrução Normativa nº 308/1999 da CVM os auditores podem ser punidos administrativamente quando:

I - Atuarem em desacordo com as normas legais e regulamentares que disciplinam o mercado de valores mobiliários, inclusive o descumprimento das disposições da referida instrução;

II - Realizarem auditoria inepta ou fraudulenta, falsearem dados ou números, ou sonegarem informações que sejam de seu dever revelar; ou,

III - Utilizarem, em benefício próprio ou de terceiros, ou permitirem que terceiros se utilizem de informações a que tenham tido acesso em decorrência do exercício da atividade de auditoria.

Apesar das normas e órgãos reguladores que disciplinam a atividade do auditor independente, não há como eliminar totalmente a ocorrência de falhas ou fraudes desses profissionais (VELOSO et al., 2015). Nesse caso, as empresas de auditoria assim como os auditores independentes sofrem o risco de litigância, conforme explica Ojo (2008):

O risco de litigância no mercado de auditoria pode ocorrer de duas formas: de um lado, a previsão de uma ação punitiva pode criar incentivos econômicos podendo reduzir atos com consequências negativas; por outro lado, o risco de litigância pode levar a uma maior concentração na indústria de auditoria e aumentar a tendência de julgamentos subjetivos, em uma perspectiva mais defensiva por parte dos auditores (OJO, 2008 *apud* NIEMEYER, 2016, p. 160).

Se o auditor independente não apresenta um padrão mínimo de conduta esperado, não respeitando as regras que regem a sua própria atividade, ele impõe riscos ao mercado que podem vir a prejudicar os usuários da informação, logo, a regulação da atividade de auditoria é de interesse da sociedade em geral.

Sendo assim, acredita-se que a função fiscalizadora da CVM é imprescindível para evitar futuros atos ilícitos, e para diminuir o risco de litigância, já que ao impor penalidades, ela pode tirar do mercado auditores que não estão aptos a exercer a auditoria independente.

Dessa forma, através da breve análise acerca dos princípios, responsabilidades e limites dos trabalhos do auditor independente, pretende-se analisar como acontece a responsabilização desses profissionais, através da análise das principais infrações cometidas, em casos de erro, ou de não cumprimento das normas aplicáveis, tendo também como foco as penalidades sofridas pelos auditores a partir dos processos administrativos sancionados pela Comissão de Valores Mobiliários.

2.4 ESTUDOS ANTERIORES

A conduta profissional dos auditores independentes vem sendo tratada e abordada na literatura, através de estudos que buscam analisar como esses profissionais são responsabilizados perante os órgãos reguladores.

Fusiger e Silva (2014) alerta para o número significativo de escândalos contábeis e financeiros no ambiente empresarial, mesmos as empresas envolvidas tendo suas demonstrações contábeis auditadas. Os autores realizaram um estudo buscando identificar as principais infrações cometidas pelos auditores independentes, através do levantamento dos processos administrativos sancionadores julgados pela CVM no período de 2007 a 2013. Seus resultados apontaram para infrações relacionadas à emissão inadequada de relatórios, seguida da ausência ou execução inadequada do planejamento e procedimentos de auditoria e, em terceiro lugar, problemas com o registro de auditor independente.

Entre os resultados encontrados por Fusiger e Silva (2014), a preocupação está voltada para a emissão inadequada dos relatórios, uma vez que tais infrações podem trazer prejuízos aos usuários da informação, e conseqüentemente, afetar a credibilidade da atuação do profissional. Logo, entende-se que o papel fiscalizador da CVM se torna fundamental para proteger os usuários que utilizam das informações produzidas pelos auditores.

Nessa mesma linha de pesquisa, Niemeyer (2016), buscou mapear os processos administrativos sancionadores aplicados pela CVM no período de 2000 a 2016, sendo observados os principais motivos para abertura de processos contra auditores. O autor constatou que o descumprimento dos procedimentos aplicáveis à atividade de auditoria e a irregularidade no relatório de auditoria emitido são os mais frequentes.

Observa-se que o estudo pode ser considerado uma atualização da pesquisa Fusiger e Silva (2014), ratificando os resultados encontrados por estes, no qual as infrações mais relevantes continuam se repetindo durante os anos, o que também pode explicar a necessidade e a importância da atualização dos estudos para que se analise o comportamento dessas infrações ao longo do tempo, a fim de identificar se houve mudanças, e reduções dessas infrações, por exemplo, como também o comportamento do órgão fiscalizador perante as mesmas.

Além disto, pode-se discutir sobre o papel didático das sanções aplicadas, ao ser analisado variáveis como reincidência de auditores infratores, quantidade de ocorrências das infrações e se as mesmas continuam se repetindo durante os anos. Assim, por meio desses dados, pode-se refletir sobre se as sanções aplicadas pela CVM estão inibindo as ações dos auditores em relação as infrações cometidas nos estudos mencionados, principalmente nos anos sobre os quais o presente estudo se propõe a estudar.

O papel regulador e fiscalizador da CVM também abordado no trabalho de Mello *et al* (2017), que analisou o papel da CVM na qualidade da informação contábil através dos processos administrativos julgados pelo órgão no período de 2014 a 2016. Foram identificados pelos autores os motivos mais recorrentes causadores de infrações, como falta de diligência no exercício do cargo/função e atuação irregular de administrador de carteira de valores mobiliários, sendo aplicadas penalidades graves aos envolvidos, como multas, proibições e inhabilitações.

Os achados de Mello *et al* (2017) conclui que a má qualidade das informações prestadas ou negligenciadas é considerada infração grave e põe em risco a confiabilidade e, conseqüentemente, o regular funcionamento do mercado de capitais.

Apesar da constatação do aumento de acusações, Mello *et al* (2017) alertam para necessidade de aperfeiçoamento da CVM na sua função de fiscalização, visto que ainda são frequentes os escândalos financeiros envolvendo grandes empresas.

No âmbito judicial, movidos na esfera judicial brasileira, Marinho, Tavares e Martins (2018) buscaram analisar as principais práticas que acarretaram em processos judiciais contra firmas de auditoria. Os autores se aprofundaram nas questões práticas dos conflitos e das alegações e motivações das partes no litígio.

Através da coleta de processos, Marinho, Tavares e Martins (2018) concluíram que litígios movidos contra auditores independentes, em sua maioria,

estão relacionados com situações que envolvem questionamentos sobre Operações de Crédito, Empréstimos e operações que envolvem Créditos Tributários, além de diversos outros assuntos contábeis. Os autores também identificaram quais eram os procedimentos de auditoria mais questionados no processo, os quais foram: emissão do Relatório de Auditoria, Circularização, aplicação de testes adicionais e/ou alternativos e investigação de documentação irregular ou ausente.

Observa-se que os autores Marinho, Tavares e Martins (2018) utilizaram outra esfera de investigação, analisando os processos judiciais, diferenciando-se dos demais estudos citados. Dessa forma, trouxeram uma importante contribuição investigando os aspectos contábeis e de auditoria que envolveram os processos, além dos questionamentos às práticas e procedimentos utilizados pelos auditores.

Os demais trabalhos citados se concentraram na conduta profissional dos auditores, enquanto Marinho, Tavares e Martins (2018) conseguiram analisar o mérito da execução do trabalho da auditoria, chegando aos procedimentos mais questionados, conforme comentado anteriormente.

Seguindo linha de pesquisa similar, Texeira e Cafruni (2018) buscaram analisar como o profissional contábil pode ser responsabilizado na seara administrativa e cível por atos praticados no exercício de suas funções. Os autores tomaram como base de dados os processos administrativos do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul, do Conselho Federal de Contabilidade, da CVM e dos processos cíveis do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul.

Texeira e Cafruni (2018) trouxeram em sua pesquisa considerações a respeito das sanções que são aplicadas aos profissionais contábeis nas diferentes esferas estudadas, logo, ressaltaram que as sanções aplicadas pelo Conselho de Contabilidade são de cunho administrativo-educacional, resultando em advertências ou censuras, que podem ser reservadas ou públicas, já que “a instauração de um procedimento administrativo junto ao Conselho Regional de Contabilidade - CRC é somente para denunciar o profissional da contabilidade por atos irregulares e antiéticos cometidos quando no exercício das suas funções” (TEXEIRA E CAFRUNI, 2018, p.13).

Já no âmbito da CVM além das penalidades administrativas, há a ocorrência de penalidades pecuniárias, segundo Texeira e Cafruni (2018), as multas aplicadas não configuram:

[...] indenização ou ressarcimento a um indivíduo em específico, visto que é uma multa gerada pela ilegalidade cometida a toda a economia e sociedade. Ou seja, aqui não há a responsabilização civil do profissional contábil por força dos atos irregulares que comete (TEXEIRA E CAFRUNI, 2018, p.16).

Quanto ao âmbito cível, também abordado por Texeira e Cafruni (2018), observa-se que há a possibilidade da responsabilização civil do contador, quando demonstrado que o mesmo cometeu um ato, do qual acarretou um dano e, havendo inclusive a possibilidade de indenização ao prejudicado.

Contudo, a presente pesquisa se limitou a analisar a reponsabilidade profissional do auditor independente a partir dos processos sancionadores da CVM, sendo assim as sanções sofridas pelos mesmos estarão, conforme demonstra Texeira e Cafruni (2018) no âmbito administrativo e adentrando o patrimonial, não havendo a indenização do lesado.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

3.1 TIPOLOGIA DE PESQUISA

Quanto à abordagem a presente pesquisa classifica-se, predominantemente, como qualitativa já que conforme, Gerhardt e Silveira (2009, p.32):

Os pesquisadores que utilizam os métodos qualitativos buscam explicar o porquê das coisas, exprimindo o que convém ser feito, mas não quantificam os valores e as trocas simbólicas nem se submetem à prova de fatos, pois os dados analisados são não-métricos (suscitados e de interação) e se valem de diferentes abordagens.

Do ponto de vista dos objetivos, a pesquisa é descritiva já que se caracteriza por descrever as características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre determinadas variáveis, envolvendo o uso de técnicas padronizadas de coleta de dados (PRADANOV e FREITAS, 2013).

Quanto aos procedimentos, a pesquisa será classificada em documental. A utilização desse tipo de pesquisa “é destacada no momento em que podemos organizar informações que se encontram dispersas, conferindo-lhe uma nova importância como fonte de consulta” (PRADANOV e FREITAS, 2013, p.56). Sendo assim, iremos utilizar os processos administrativos sancionadores publicados no portal institucional da CVM, que compreendem o período de 2017 a 2019.

Para o tratamento dos dados dessa pesquisa, utilizaremos da técnica de análise de conteúdo, que segundo Freitas, Cunha e Moscarola (1997) *apud* Fossá e Silva (2015, p.03):

A análise de conteúdo, atualmente, pode ser definida como um conjunto de instrumentos metodológicos, em constante aperfeiçoamento, que se presta a analisar diferentes fontes de conteúdo (verbais ou não-verbais). Quanto à interpretação, a análise de conteúdo transita entre dois polos: o rigor da objetividade e a fecundidade da subjetividade. É uma técnica refinada, que exige do pesquisador, disciplina, dedicação, paciência e tempo. Faz-se necessário também, certo grau de intuição, imaginação e criatividade, sobretudo na definição das categorias de análise. Jamais esquecendo, do rigor e da ética, que são fatores essenciais.

Uma das obras mais citadas em estudos qualitativos que se valem da análise de conteúdo é a de Bardim (2011), a qual divide a análise de conteúdo em

três etapas: pré-análise, exploração do material, tratamento dos resultados, inferência e interpretação.

Baseado na autora, Silva e Fossá (2015, p.04) explica que: a pré-análise, “é desenvolvida para sistematizar as ideias iniciais colocadas pelo quadro referencial teórico e estabelecer indicadores para a interpretação das informações coletadas”, enquanto que a exploração do material consiste na “construção das operações de codificação, considerando-se os recortes dos textos em unidades de registros, a definição de regras de contagem e a classificação e agregação das informações em categorias simbólicas ou temáticas”.

O tratamento dos resultados, inferência e interpretação, “consiste em captar os conteúdos manifestos e latentes contidos em todo o material coletado (entrevistas, documentos e observação)” (SILVA e FOSSÁ, 2015, p.04).

Por fim, também se utilizou a análise comparativa, que segundo Silva e Fossá (2015, p. 04) “é realizada através da justaposição das diversas categorias existentes em cada análise, ressaltando os aspectos considerados semelhantes e os que foram concebidos como diferentes”.

3.2 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Para obtenção dos dados deste estudo, utilizou-se o Portal Institucional da Comissão de Valores Mobiliários – CVM, por meio do campo “menu”, na opção “Processos – Processos Julgados – Processos Sancionadores Julgados”, e inserindo o termo de busca “auditor independente” para delimitar os processos que possuíam relação com o tema. Esta busca resultou em 82 processos administrativos sancionadores de rito ordinário, dos quais 28 processos possuíam auditores independentes entre os acusados, sendo eles pessoas físicas e/ou jurídicas.

Após a seleção dos processos, buscou-se extrair as seguintes informações: nº do processo; data do julgamento; auditores julgados (pessoa física ou jurídica); infrações cometidas; previsão legal descumprida e a penalidade imposta. Estes dados foram sintetizados em planilhas que deram origem aos quadros e tabelas demonstrados e analisados nos resultados.

3.3 CATEGORIAS DA ANÁLISE DE CONTEÚDO

Por meio da coleta de dados no próprio site da CVM, a presente pesquisa selecionou os processos administrativos sancionadores movidos pelo órgão contra os auditores independentes, sejam eles pessoa física e jurídica, a fim de analisar enquanto variáveis qualitativas:

- a) Quais foram as referidas infrações por parte dos auditores independentes no período de 2017 a 2019;
- b) A evolução das penalidades aplicadas, para que se possa analisar se as mesmas estão sendo impostas com mais rigor.

Com os dados em planilhas de acordo com as infrações cometidas, foi possível sua sintetização e quantificação para análise dos resultados da pesquisa. Dessa forma, extraiu-se as seguintes categorias de “infrações cometidas” para a classificação dos processos:

- Não submissão do auditor independente ao Programa de Revisão Externa de Qualidades;
- Inobservância das Normas Contábeis;
- Inobservância das Normas Profissionais de Auditoria;
- Inobservância das Normas Técnicas de Auditoria;
- Falhas na condução dos trabalhos de auditoria;
- Irregularidades nos trabalhos de revisões externas;
- Inobservância da rotatividade dos auditores independentes.

Já para as penalidades as categorias extraídas foram:

- Multa pecuniária;
- Suspensão temporária do registro profissional;
- Multa pecuniária e suspensão temporária do registro profissional.

4 RESULTADOS

4.1 ANÁLISE DESCRITIVA DOS PROCESSOS ESTUDADOS

Para subsidiar o atingimento dos objetivos propostos nesse estudo e com base nos dados coletados como metodologia, elaborou-se o Apêndice A, que apresenta as informações dos processos analisados, discriminando desde as infrações cometidas pelos auditores independentes, previsão legal descumprida até as sanções sofridas pelos mesmos.

Inicialmente, analisando-se os processos administrativos sancionadores movidos pela CVM, percebe-se a ocorrência de mais de uma infração por processo. Assim, categorizou-se as infrações cometidas pelos auditores independentes na Tabela 1 e a quantidade com a qual estas se repetem (consideradas na tabela 1 como ocorrências dessas infrações).

Tabela 1 - Nº de ocorrências por tipo de infração

Infração	Ocorrências	%
Não submissão do auditor independente ao Programa de Revisão Externa de Qualidade	12	38,71
Inobservância das Normas Contábeis	8	25,81
Inobservância das Normas Profissionais de Auditoria	3	9,68
Inobservância das Normas Técnicas de Auditoria	3	9,68
Falhas na condução dos trabalhos de auditoria	2	6,45
Irregularidades apontadas nos trabalhos de revisões externas de qualidade	2	6,45
Inobservância da regra de rotatividade de auditores	1	3,23
Total	31	100

Fonte: Dados da pesquisa (2019)

Conforme demonstra a Tabela 1, dos 28 processos analisados, os motivos que levaram os auditores a sofrerem sanções pela CVM resultaram em 31 ocorrências.

A “Não submissão do auditor independente ao Programa de Revisão Externa de Qualidade” apresentou-se como a principal infração cometida pelos auditores independentes, sancionados pela CVM no período analisado, representado cerca de 38,71% das ocorrências.

A NBC PA 11 – Revisão Externa de Qualidade pelos Pares estabelece que o Auditor deve submeter-se à Revisão Externa de qualidade, no mínimo, uma vez a

cada ciclo de quatro anos, cuja obrigatoriedade também está prevista na Instrução CVM nº 308/99 art. 33. Ressalta-se que o objetivo dessa revisão externa é a avaliação dos procedimentos adotados pelo Contador que atua como Auditor Independente e pela Firma de Auditoria como forma de assegurar a qualidade dos trabalhos desenvolvidos. A qualidade, neste contexto, é medida pelo atendimento ao estabelecido nas normas que regem a atividade.

Entende-se que quando o auditor não se submete ao referido programa, além de não está cumprindo as normas que regulam a profissão, impede que a qualidade dos serviços que estão sendo prestados seja avaliada, impossibilitando a constatação de que a execução dos trabalhos está sendo realizada com os procedimentos e técnicas adequados.

Adicionalmente, observa-se que o programa de “Revisão pelos Pares” pode ser considerado uma extensão da função fiscalizadora da CVM, só que realizada pelos próprios auditores, como forma de acompanhamento e controle dos trabalhos desenvolvidos pelos mesmos. Dessa maneira, a constatação das recorrentes infrações ocasionadas pela inobservância dessa obrigatoriedade reflete a necessidade de uma maior atenção e dedicação dos auditores frente ao exercício de suas atividades, em que o compromisso com a qualidade da informação prestada deve ser colocado sempre à frente, principalmente quando envolve o controle do seu próprio trabalho, uma vez que o auditor ao não se submeter aos controles estabelecidos pelas normas da própria profissão pode colocar os trabalhos desenvolvidos em questionamento.

As infrações “Inobservância das Normas Contábeis”, “Inobservância das Normas Profissionais de Auditoria”; “Inobservância das Normas Técnicas de Auditoria” e “Falhas na condução dos trabalhos de auditoria”, representaram a segunda, terceira, quarta e quinta colocações respectivamente, em termos de frequências de infrações cometidas. Em uma profissão altamente regulada por normas e princípios, a presença de infrações que vão contra o que vem a ser o mínimo a ser respeitado e atendido pelos auditores no desenvolvimento dos seus trabalhos também merece ser analisado de forma mais detalhada, por esse motivo agrupamos as mesmas como forma de demonstrar as infrações que representam o não cumprimento das normas que regem a atividade da auditoria independente.

Nesta perspectiva, descrevem-se a seguir algumas das infrações cometidas, presentes nos processos avaliados, das quais, julgou-se importantes, como forma

de representar as infrações que envolvem o não cumprimento das normas contábeis, das normas profissionais e técnicas de auditoria e, conseqüentemente, das falhas na condução desses trabalhos.

Falta de divulgação adequada de dívidas contraídas pela empresa auditada: essa infração encontra-se presente em um dos processos classificados como “Inobservância das Normas Contábeis”. Pelo fato da acusação vir por parte de um investidor, optou-se por mencioná-la como forma de representação dessa categoria para ilustrar a importância do papel do auditor no mercado acionário.

No referido processo, o investidor alegou a falta de divulgação do não pagamento das obrigações fiscais, cerca de R\$ 200 milhões nas demonstrações da empresa auditada, que ainda não havia sido computada nos registros da mesma, o que resultou em uma alteração substancial da cotação da ação da companhia.

Nesta perspectiva, observa-se que a função de gatekeeper⁴ desenvolvida pelo auditor, no momento que verifica e certifica a qualidade das informações disponibilizadas por participantes do mercado é de extrema importância, devendo assim o auditor atuar de forma diligente a fim de garantir o bom funcionamento do mercado. Dessa forma, a CVM entendeu que as falhas cometidas pelo auditor afetaram a qualidade dos trabalhos de auditoria e suas conclusões, punindo assim o acusado.

Rescisão contratual por parte da firma de auditoria independente sem observação dos requisitos da norma profissional, esta é uma infração que está enquadrada, segundo a CVM, na categoria “Inobservância das Normas Profissionais de Auditoria”. Em um dos processos, a firma de auditoria independente rescindiu o contrato unilateralmente alegando que a empresa contratante dos serviços não forneceu informações necessárias à auditoria, e, além disso, estaria a mesma ocultando informações relevantes propositadamente. Porém, o auditor independente não observou os requisitos da NBC TA 240, norma profissional de auditoria que trata da responsabilidade do auditor em relação à fraude, no contexto da auditoria de demonstrações contábeis.

⁴ “Gatekeepers têm uma posição privilegiada no mercado, indissociável da assimetria de informações que a ele é inerente. Por mais que a definição não seja unívoca, a doutrina converge no entendimento de que gatekeepers fazem aquilo que investidores não conseguem fazer por si; eles repetidamente verificam e certificam informações, atuando como intermediários de reputação” (OLIVEIRA, 2017, p.02).

A área técnica da CVM entendeu que a firma de auditoria estava diante de uma situação de suspeita de fraude, e sob o pretexto de mitigar riscos contratuais, ou mesmo reputacionais ao cliente de auditoria, se eximiu das responsabilidades que lhe foram atribuídas pela regulamentação e pelas normas técnicas de auditoria se retirando do trabalho ao invés de comunicar aos responsáveis e seguir os demais procedimentos estabelecidos pela norma.

Emissão de Relatório de Auditoria com ressalva, quando deveria ter sido emitido Relatório de Auditoria com abstenção de opinião, aqui há a “Inobservância das Normas Técnicas de Auditoria”, a saber: o auditor não obteve evidências de auditoria suficientes para fundamentar sua opinião acerca dos ativos da companhia auditada, mesmo assim emitiu relatório de auditoria com ressalva ao invés de abstenção de opinião, além disso, nesse mesmo processo houve a constatação da elaboração das demonstrações financeiras em desacordo com as leis vigentes; reconhecimento de créditos fiscais sem os requisitos exigidos pela legislação e reconhecimento de ativos contingentes de forma inadequada por parte da companhia.

Falta de avaliação dos controles internos das companhias auditadas, essa infração esteve presente em mais de um processo, a mesma está qualificada como “Falhas na condução dos trabalhos de auditoria”, uma vez que a CVM não identificou indícios de realização de trabalhos de auditoria na avaliação dos controles internos das empresas auditadas, alertando os auditores para a necessidade de manter os documentos físicos para atestar os métodos utilizados na avaliação dos controles internos empresariais.

Na categoria de “Falhas na condução dos trabalhos de auditoria” também se identificou processos, cujo trabalho de auditoria conduzido junto às demonstrações financeiras apresentaram falhas como, por exemplo, evidenciações de ativos de forma inadequada; irregularidades no reconhecimento de passivos judiciais; reconhecimento de créditos fiscais sem os requisitos exigidos em lei; essas foram algumas das irregularidades identificadas pela CVM em trabalhos de auditoria independente.

Embora as infrações discriminadas acima tendem a ser caracterizadas por mais de uma categoria, como por exemplo, um auditor que infringe uma Norma

Técnica de Auditoria parece também está sendo falho na execução dos seus trabalhos, ressalta-se que as categorias utilizadas estão baseadas na “ementa”⁵ que a CVM utiliza para expor por qual motivo o auditor está sendo acusado em cada processo.

Em sexto lugar, representando cerca de 6,45% das ocorrências, têm-se a infração “Irregularidades nos trabalhos de revisões externas de qualidade”. Conforme mencionado anteriormente, os auditores independentes precisam submeter os seus trabalhos ao Programa de Revisão Externa de Qualidade, sendo assim, ao desempenharem o papel de Auditor Revisor, devem estar atentos se o Auditor Revisado está cumprindo com as normas que regulam a profissão.

Por exemplo, em um dos processos analisados, o auditor revisor emitiu relatório de revisão sem ressalvas, porém, de acordo com inspeção realizada pela CVM, foram identificados desvios nos procedimentos adotados pelo Auditor Revisado em seus trabalhos de auditoria, os quais, por sua vez, não foram objeto de modificação de opinião no relatório de revisão elaborado pelo Auditor Revisor, a punição aplicada neste processo foi referente apenas ao Auditor Revisor.

Por fim, a “Inobservância da regra de rotatividade de auditores” foi a infração com menos ocorrência, representando apenas 3,33% dos processos analisados. No período da infração cometida, a Instrução CVM 308/1999 estabelecia que o auditor independente não poderia prestar serviços para um mesmo cliente por um prazo superior a cinco anos consecutivos, exigindo-se um intervalo mínimo de três anos para sua recontratação. Nesse caso, os auditores mantiveram o contrato com a Companhia entre o exercício social findo em 31/12/2010 até o primeiro trimestre do exercício de 2016, excedendo o prazo limite de cinco anos.

Ressalta-se que a Instrução da Comissão de Valores Mobiliários (CVM) 591, editada no dia 26 de outubro de 2017, alterou a Instrução CVM 308/1999 e incluiu o art. 31, estabelecendo que o prazo é de dez anos caso a companhia auditada possua Comitê de Auditoria Estatutário - CAE em funcionamento permanente e o auditor seja pessoa jurídica. Essa regra possui o objetivo de evitar que a relação entre o auditor e a empresa auditada se torne familiar e possa diminuir a independência do profissional na execução dos trabalhos.

⁵ Os processos administrativos sancionadores da CVM possuem um “Extrato de Sessão de Julgamento” nele é possível identificar a data do julgamento; o Diretor Relator; o(s) acusado(s); a Ementa (que expõe o motivo pelo qual o auditor está sendo acusado) e a decisão.

Fazendo-se um paralelo entre os estudos anteriores já mencionados e os resultados apontados pela presente pesquisa, observa-se que Fusiger e Silva (2014) analisaram os processos sancionadores julgados pela CVM em um período de sete anos, com uma amostra de 19 processos, dos quais “Relatório inadequado”, “Planejamento e Procedimentos de Auditoria: ausência ou execução inadequada” e “Problemas com o Registro de Auditor Independente” foram as infrações com maiores ocorrências.

Já Niemeyer (2016) analisou um período maior, dezesseis anos, com uma amostra de 73 processos, em que o “Descumprimento dos procedimentos aplicáveis à atividade de auditoria”, “Irregularidade no relatório de auditoria emitido” e a “Não submissão ao Programa de Revisão Externa de Qualidade” foram às infrações com maior ocorrência identificadas.

Nesta perspectiva, o aumento das infrações identificadas pela presente pesquisa em relação a não submissão dos auditores independente ao Programa de Revisão Externa de Qualidade merece destaque, já que no estudo realizado por Niemeyer (2016) no período entre 2000 e 2016 essa infração ocorreu apenas cinco vezes entre as oitenta ocorrências (levando em consideração que em um processo pode ocorrer mais de uma infração), enquanto na presente pesquisa, identificou-se que entre 2017 e 2019 a infração ocorreu doze vezes entre as trinta ocorrências, conforme demonstramos na Tabela 1.

Considerando-se apenas a quantidade de infrações cometidas nos períodos analisados pelos dois estudos, há um aumento de 140% das ocorrências dessa infração, um número bastante significativo, e que nos faz questionar o porquê da recorrência da não submissão por parte dos Auditores ao Programa de Qualidade imposto pela profissão, porém, devido aos limites desta pesquisa, o aprofundamento em questões como esta pode ser realizado em um estudo complementar, posteriormente.

Outra comparação que pode ser feita entre os estudos de Fusiger e Silva (2014) e Niemeyer (2016) e o presente estudo, é com relação ao quantitativo de processos analisados. Na presente pesquisa, em um período de três anos, houveram 28 processos administrativos sancionadores julgados pela CVM, uma média, em valores aproximados, de 9 processos por ano, um número maior em um curto período de tempo se comparado aos dos outros estudos citados. Isto é, Fusiger e Silva (2014) analisaram um período de seis anos e obtiveram uma média

de 3 processos por ano, enquanto o estudo de Niemeyer (2016) apresentou uma média de 4 processos por ano, utilizando um período de estudo de dezesseis anos.

Dessa forma, ressalta-se a necessidade da manutenção de pesquisas relacionadas ao tema, levando em consideração que as variáveis e o cenário podem mudar com o passar dos anos. Logo, analisou-se a seguir pontos específicos em relação à evolução dos processos no período estudado.

4.1.1 Volume de julgamento por ano

Após a instauração do processo administrativo, apresentação e análise da defesa, os processos são julgados pelo Colegiado da CVM, conforme discutido anteriormente. Observou-se que o presente estudo apresentou um número maior de processos julgados em um curto período de tempo, dessa forma, a Tabela 2 apresenta a quantidade de processos julgados pela CVM por ano, entre 2017 e 2019.

Tabela 2 - Processos julgados por ano						
Processos Julgados	2017		2018		2019	
	Qte	%	Qte	%	Qte	%
Pessoa Física	3	75	3	27	2	15
Pessoa Jurídica	1	25	8	73	11	85
Total	4	100	11	100	13	100

Fonte: Dados da pesquisa (2019)

Analisando-se horizontalmente os dados da Tabela 2, observa-se que há um aumento em relação à proporção dos processos envolvendo pessoas jurídicas no período analisado, entre 2017 e 2018 processos que tinham como acusados pessoas jurídicas aumentaram 192%, já entre 2018 e 2019 esses processos aumentaram 16%. Em contrapartida, os processos em que os acusados são pessoas físicas mantiveram-se em 2017 e 2018, e só em 2019 apresentaram uma redução de 33%.

A presença predominante dos auditores com personalidade jurídica no mercado de auditoria pode explicar a ocorrência de infrações mais recorrentes a estes profissionais. Entretanto, entre os estudos mencionados, apenas o de Niemeyer (2016) abordou a análise de personalidade dos auditores, no qual, em

dezesseis anos entre os 103 acusados 17 eram pessoas físicas, representando aproximadamente 16,5% dos acusados, enquanto que entre 2017 e 2019 esse número chegou a 15%.

Percebe-se que, proporcionalmente, os resultados obtiveram pouca variação, porém devemos considerar as limitações do período estudado, já que Niemeyer (2016) não apresenta a evolução desses números durante os anos, tendo assim apenas uma visão geral dos resultados obtidos pelo mesmo.

4.1.2 Comportamento das infrações por ano

Em relação às infrações cometidas, observa-se que as mesmas estão presentes em sua maioria nos anos de 2018 e 2019, é o que demonstramos na Tabela 3.

Tabela 3 - Infrações cometidas por ano

INFRAÇÃO	PERÍODO		
	2017	2018	2019
Não submissão do auditor independente ao Programa de Revisão Externa de Qualidade	3	5	4
Inobservância das Normas Contábeis	-	3	5
Inobservância das Normas Profissionais de Auditoria	-	1	2
Inobservância das Normas Técnicas de Auditoria	1	-	2
Falhas na condução dos trabalhos de auditoria	-	1	1
Irregularidades apontadas nos trabalhos de revisões externas de qualidade	-	2	-
Inobservância da regra de rotatividade de auditores	-	1	-
Total	4	13	14

Fonte: Dados da pesquisa (2019)

Observa-se na tabela 3 que, entre 2017 e 2018, há um aumento de 67% das infrações cometidas pela “Não submissão do auditor independente ao Programa de Revisão Externa de Qualidade”, já entre 2018 e 2019 há uma redução de 20%. Além disso, também há um aumento de 67% entre 2018 e 2019 das infrações relacionadas ao não cumprimento das Normas Contábeis. Observa-se que as ocorrências de infrações que dizem respeito ao não cumprimento de normas são

mais presentes em 2018 e 2019. Os dados podem refletir, por exemplo, a instabilidade do processo normativo de contabilidade no Brasil, em que algumas importantes normas contábeis (CPC's) foram modificadas, sendo assim, necessária inicialmente a maturação para a adequada implementação dessas mudanças normativas.

4.1.3 Auditores processados mais de uma vez por ano

Na análise dos processos que compõe a amostra do estudo, constatou-se a recorrência de acusações sofridas por três auditores independentes.

Tabela 4 - Recorrências das acusações

AUDITOR INDEPENDENTE	PROCESSOS SOFRIDOS POR ANO			
	2017	2018	2019	Total
A	1	1	1	3
B	-	2	-	2
C	-	2	-	2

Fonte: Dados da pesquisa (2019)

O auditor A é uma pessoa física, que sofreu processos administrativos sancionadores pela CVM nos três anos analisados, todos eles relacionados à mesma infração, a Não submissão ao Programa de Revisão Externa de Qualidade. Em relação à penalidade, em 2017 foi aplicado ao referido auditor multa pecuniária, enquanto que em 2018 a penalidade foi mais rigorosa, sendo aplicado, além de multa, a suspensão temporária do registro profissional. Em 2019, manteve-se a multa pecuniária devido a suspensão já estabelecida em 2018. Esse resultado pode sugerir baixa eficácia das punições impostas pela CVM que não causam o efeito esperado de evitar a ocorrência das infrações objeto dos processos.

Já o auditor B, também pessoa física, foi julgado pelas mesmas infrações duas vezes no ano de 2018, nesse caso, a penalidade imposta em ambos os processos foi a multa pecuniária, com um aumento do valor da multa no segundo processo julgado.

O auditor C, pessoa jurídica, assim como o auditor B, também foi julgado pelas mesmas infrações duas vezes no ano de 2018, sendo primeiramente suspenso do exercício da atividade de auditoria independente, e posteriormente, na

segunda sanção sofrida, teve a multa pecuniária como penalidade imposta pela CVM.

Analisando o comportamento das penalidades impostas, observa-se que há a aplicação de penalidades mais rigorosas quando há a recorrência de infrações cometidas pelo mesmo auditor, seja ele pessoa física ou jurídica, levando em consideração a opção pela suspensão temporária do registro profissional presente nos processos analisados.

Dessa forma, observa-se que em alguns casos, mesmo após a aplicação das sanções, o auditor volta a cometer a mesma infração o que nos leva ao questionamento acerca da eficácia do sistema punitivo da CVM, já que o mesmo acaba não evitando a nova ocorrência da mesma infração nos anos seguintes. Assim, seria necessário um aprofundamento acerca da evolução dessas penalidades durante os anos, questionando-se: as multas aplicadas pela CVM estão sendo suficientes? A opção pela suspensão temporária acarreta em uma maior eficácia para que tais infrações não se repetissem? Questionamentos como estes podem resultar em estudos complementares futuramente.

Por fim, comparando-se o número de auditores independentes com cadastros ativos para atuar na CVM com o número de auditores que sofreram sanções através dos processos administrativos sancionadores, aproximadamente apenas 2% desses profissionais foram processados pela autarquia, ou seja, só uma minoria de auditores são processados e punidos, apresentando assim um resultado positivo devido a grande maioria desses profissionais observarem as regulamentações pertinentes ao exercício da sua função.

Porém, as repetições dos motivos que levam aos auditores a sofrerem processos pela CVM, mesmo que em minoria, como também a recorrência de auditores cometendo as mesmas infrações acaba caracterizando a ineficiência das penalidades impostas pelo órgão regulador, já que as mesmas não conseguem evitar que o auditor venha a descumprir novamente as normas estabelecidas pelos órgãos reguladores.

4.1.4 Penalidades

Em relação às penalidades, a multa pecuniária esteve presente em 82,14% das decisões, a suspensão temporária do registro profissional representou apenas

10,71%. Como as penalidades podem ser impostas de maneira conjunta, como ocorreu em alguns dos processos analisados, a multa pecuniária e suspensão do registro profissional estiveram presentes em 7,14% dos julgamentos.

A Tabela 5 mostra a evolução das penalidades impostas por cada ano analisado.

Tabela 5 - Penalidades aplicadas por ano estudado

PENALIDADE	2017		2018		2019		Total	
	Qte	%	Qte	%	Qte	%	Qte	%
Multa pecuniária	4	100	8	66,67	11	91,67	23	82,14
Suspensão temporária	-	-	2	16,67	1	8,33	3	10,71
Multa e suspensão temporária	-	-	2	16,67	-	-	2	7,14
Total	4	100	12	100	12	100	28	100

Fonte: Dados da pesquisa (2019)

Observa-se que em 2017 todas as penalidades impostas restringiram-se apenas a multa pecuniária, enquanto que em 2018 e 2019 houveram julgamentos que levaram auditores independentes reincidentes a terem seus registros profissionais suspensos por um determinado período de tempo.

As penalidades impostas pela CVM aos auditores que cometem infrações relacionadas ao Programa de Revisão Externa apresentaram-se mais rigorosas, talvez devido à recorrência dessas acusações, já que as decisões pela suspensão do registro profissional de auditor independente estão presentes nos processos que envolvem o programa, conforme demonstra a Tabela 6.

Tabela 6 - Penalidades impostas às infrações relacionadas ao Programa de Revisão Externa de Qualidade

Nº DO PROCESSO	INFRAÇÃO	SANÇÃO
RJ2014/7704	Irregularidades apontadas nos trabalhos de revisões externas	Multa pecuniária e suspensão temporária pelo prazo de dois anos, do registro para a atividade de auditor independente
RJ2014/14763	Irregularidades apontadas nos trabalhos de revisões externas	Multa pecuniária e suspensão temporária pelo prazo de dois anos, do registro para a atividade de auditor independente
RJ2016/8905	Não submissão do auditor independente ao Programa de Revisão Externa de Qualidade	Suspensão temporária, pelo prazo de dois anos, do seu registro de Auditor Independente – Pessoa Física
RJ2017/5914	Não submissão do auditor independente ao Programa de Revisão Externa de Qualidade	Suspensão, pelo prazo de cinco anos, do registro para o exercício da atividade de auditoria independente

Fonte: dados da pesquisa (2019)

De forma complementar, os dados apresentados na Tabela 7, apresentam as penalidades impostas conforme o tipo de infração cometida.

Tabela 7 - Penalidades por cada tipo de infração

INFRAÇÃO	PENALIDADE		
	Multa	Suspensão Temporária	Multa e Suspensão Temporária
Não submissão do auditor independente ao Programa de Revisão Externa de Qualidade	9	3	-
Inobservância das Normas Contábeis	8	-	-
Inobservância das Normas Profissionais de Auditoria	3	-	-
Inobservância das Normas Técnicas de Auditoria	3	-	-
Falhas na condução dos trabalhos de auditoria	2	-	-
Irregularidades apontadas nos trabalhos de revisões externas de qualidade	-	-	2
Inobservância da regra de rotatividade de auditores	1	-	-
Total	26	3	2

Fonte: Dados da pesquisa (2019)

Os dados da Tabela 7 levam em consideração as ocorrências das infrações, como uma infração pode ocorrer mais de uma vez conforme mencionado anteriormente. Para cada tipo de infração, relacionou-se a penalidade que foi imposta no respectivo processo. Observa-se que as multas pecuniárias são mais recorrentes, reforçando a análise realizada na Tabela 6, na qual a suspensão temporária foi imposta apenas em processos relacionados ao Programa de Revisão Externa.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esta pesquisa buscou identificar as principais infrações cometidas por auditores independentes através da análise de processos administrativos sancionadores julgados pela Comissão de Valores Mobiliários no período compreendido entre 2017 e 2019. A base de dados da pesquisa foi constituída por 28 processos, dos quais foram observados 31 motivos que levaram aos auditores a sofrerem sanções, isso porque em um processo pode ocorrer mais de uma infração.

Os achados da pesquisa permitiram identificar como penalidades aplicadas, a multa, que foi a mais frequente, seguida da suspensão temporária e da aplicação dessas sanções em conjunto, ficando a multa e suspensão temporária em último lugar, presente apenas nos casos de reincidência de auditores.

Observou-se que, ao julgar os processos, a CVM pode utilizar como agravante a reincidência do auditor em infringir normas e procedimentos previstos pelos órgãos regulamentadores, já que no período analisado os auditores reincidentes na infração relacionada a “não submissão ao Programa de Revisão Externa” foram submetidos à multa e suspensão temporária cumulativamente.

Diante do exposto, conclui-se que os principais motivos para abertura de processos contra auditores foram a “não submissão do auditor independente ao Programa de Revisão Externa de Qualidade”, seguido da “Inobservância das Normas Contábeis” em segundo lugar, e da “Inobservância das Normas Profissionais de Auditoria” que ficou em terceiro lugar. A “não submissão do auditor independente ao Programa de Revisão Externa de Qualidade” foi o motivo com maior frequência e aquele que também teve a maior reincidência.

Ressalta-se que os achados desta pesquisa nos levam a reflexão da importância do cumprimento e observação das normas que regem a atividade do auditor independente, principalmente porque o descumprimento das mesmas pode trazer prejuízos não só profissionais através da suspensão do registro, mas também patrimonial, tendo o auditor que arcar com multas de valores elevados.

Cumpre-nos também destacar como limitação inerente à pesquisa desenvolvida, a análise utilizada para obtenção dos resultados, já que a mesma se configurou a partir da leitura dos Processos Administrativos Sancionadores obtidos no próprio site da CVM, utilizando-se de forma categorizada as seguintes

características: número do processo, natureza (pessoa física ou jurídica), data do julgamento, síntese do caso, e penalidade aplicada. Logo, tal leitura pode apresentar viés, devido à análise subjetiva da interpretação dos processos analisados.

Para futuras pesquisas, sugere-se a análise da evolução das sanções aplicadas pela CVM no que diz respeito ao tipo de infração cometida, principalmente para que se estude o comportamento dessas penalidades em infrações graves, por exemplo. Outro ponto importante e que também pode ser objeto de estudo, concentra-se na nova instrução nº 607/2019 emitida pela CVM, que tem como objetivo melhorar a aplicação de penalidades, tornando o processo mais objetivo, logo, seria interessante estudar o comportamento das infrações daqui em diante, haverá reduções devido à nova instrução? As multas serão mais rígidas? São questionamentos que valem ser respondidos e comparados com estudos anteriores à instrução.

REFERÊNCIAS

AMARAL, Francisco. **Direito Civil Introdução**. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

BONOTTO, Pietro Vinicius. **As fraudes contábeis da Enron e Worldcom e seus efeitos nos Estados Unidos**. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Ciências Contábeis) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2010.
Disponível em: <https://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/27203/000763834.pdf>. Acesso em: 13 jul. 2019.

BORGERTH, Vânia Maria da Costa. **SOX Entendendo a Lei Sarbanes-Oxley**. 1ª ed. Editora Thomson, 2007.

BRASIL. Presidência da República. **Decreto-Lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946**. Cria o Conselho Federal de Contabilidade, define as atribuições do Contador e do Guarda-livros, e dá outras providências.
Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del9295.htm. Acesso em: 13 jul. 2019.

BRASIL. Presidência da República. **Lei nº 6.385, de 07 de dezembro de 1976**. Dispõe sobre o mercado de valores mobiliários e cria a Comissão de Valores Mobiliários.
Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6385.htm. Acesso em: 20 de nov. 2019.

BRASIL. Presidência da República. **Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976**. Dispõe sobre as Sociedades por Ações.
Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404compilada.htm. Acesso em: 27 jul. 2019.

BRASIL. Presidência da República. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil.
Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406.htm. Acesso em: 27 jul. 2019.

BRASIL. Presidência da República. **Lei nº 11.638/2007, de 28 de dezembro de 2007**. Altera e revoga dispositivos da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras.
Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11638.htm. Acesso em: 13 jul. 2019.

CREPALDI, Silvio Aparecido; CREPALDI, Guilherme Simões. **Auditoria Contábil: Teoria e Prática**. 10ª ed. São Paulo: Atlas, 2016.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS – CVM. **Instrução CVM nº 308, de 14 de maio de 1999**.
Disponível em: <http://www.cvm.gov.br/legislacao/instrucoes/inst308.html>. Acesso em: 13 jul. 2019.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS – CVM. **Instrução CVM nº 607, de 17 de junho de 2019**.
Disponível em: <http://www.cvm.gov.br/legislacao/instrucoes/inst607.html>. Acesso em: 13 jul. 2019.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS – CVM. **Nota Explicativa 09/78**. Referente à Instrução CVM 004/78, que dispõe sobre as normas relativas ao Registro de Auditor Independente na CVM.

Disponível em: <http://www.cvm.gov.br/legislacao/notas-explicativas/nota009.html>. Acesso em: 27 jul. 2019.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS – CVM. **Relatório de Atividade Sancionadora Trimestral, abril a junho 2019.**

Disponível em: <http://www.cvm.gov.br/noticias/arquivos/2019/20190905-2.html>. Acesso em: 11 jan. 2020.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. **Resolução 1983/560, de 28 de dezembro de 1983.** Dispõe sobre as prerrogativas profissionais de que trata o artigo 25 do Decreto Lei nº 9295, de 27 de maio de 1946.

Disponível em: http://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=1983/000560. Acesso em: 20 nov. 2019.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. **Resolução 2005/1055, de 07 de outubro de 2005.** Cria o Comitê de Pronunciamento Contábeis – CPC e dá outras providências.

Disponível em: <http://www.portaldecontabilidade.com.br/legislacao/cfc1055.htm>. Acesso em: 13 jul. 2019.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. **Resolução 2014/NBCPG100, de 25 de março de 2014.** Dispõe sobre a NBC PG 100 – Aplicação Geral aos Profissionais de Contabilidade.

Disponível em: http://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2014/NBCPG100. Acesso em: 13 jul. 2019.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. **Resolução 2015/NBCPA13(R2), 02 de setembro de 2015.** Dá nova redação a NBC PA 13 (R1) que dispõe sobre o Exame de Qualificação Técnica.

Disponível em: [http://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2015/NBCPA13\(R2\)](http://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2015/NBCPA13(R2)). Acesso em: 24 nov. 2019.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. **Resolução 2015/1495, de 20 de novembro de 2015.** Dispõe sobre o Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI) do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e dá outras providências.

Disponível em: <https://cfc.org.br/registro/legislacao/>. Acesso em: 27 jul. 2019.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. **Resolução 2015/1494, de 20 de novembro de 2015.** Dispõe sobre o Registro Profissional dos Contadores.

Disponível em: <http://www.crcpe.org.br/diretorio/institucional/legislacao/resolucoes/RES-CFC-1494-2015.pdf>. Acesso em: 27 jul. 2019.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. **Resolução 2019/NBCTA200(R1), de 05 de setembro de 2016.** Dispõe sobre os objetivos gerais do auditor independente e a condução da auditoria em conformidade com normas de auditoria.

Disponível em: [http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTA200\(R1\)](http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTA200(R1)). Acesso em: 10 ago. 2019.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. **Resolução 2019/NBCTA400, de 21 de novembro de 2019.** Dispõe sobre a independência para trabalho de auditoria e revisão.

Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCPA400.pdf>. Acesso em: 18 jan. 2020.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. **Resolução 2016/NBCTA240(R1), de 05 de setembro de 2016.** Altera a NBC TA 240 que dispõe sobre a responsabilidade do auditor em relação a fraude, no contexto da auditoria de demonstrações contábeis.
Disponível em: [http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTA240\(R1\)](http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTA240(R1)). Acesso em: 10 ago. 2019.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC. **Resolução 2016/NBCTA500(R1,) de 05 de setembro de 2016.** Altera a NBC TA 500 que dispõe sobre a evidência de auditoria.
Disponível em: [http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTA500\(R1\)](http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTA500(R1)). Acesso em: 24 ago. 2019.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC. **Resolução 2017/NBCPA290(R2), de 26 de maio de 2017.** Altera a NBC PA 290 (R1), que dispõe sobre independência em trabalhos de auditoria e revisão.
Disponível em: [http://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2017/NBCPA290\(R2\)](http://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2017/NBCPA290(R2)). Acesso em: 24 ago. 2019.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC. **Resolução 2019/NBCPG01, de 14 de fevereiro de 2019.** Aprova a NBC PG 01 – Código de Ética Profissional do Contador.
Disponível em: http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2019/NBCPG01&arquivo=NBCPG01.doc. Acesso em: 13 jul. 2019.

FACCHINI, Filipe; PIVA, Fernanda. Responsabilidade Civil das Empresas de Auditoria e Agências de rating. **Revista Eletrônica SapareAude**, São Paulo, p. 01-36, ago. 2015.
Disponível em: <http://revistasapereaude.org/index.php/edicoes/anos-anteriores/ano-4-vol-1-12/ano-4-volume-1-agosto-2015/send/85-08-2015-ano-4-volume-1/265-a-responsabilidade-civil-das-empresas-de-auditoria-e-agencias-de-rating-pg-1-36>. Acesso em: 24 nov. 2019.

FREITAS, Ernani Cesar de; PRADANOV, Cleber Cristiano. **Metodologia do Trabalho Científico: Métodos e Técnicas de Pesquisa e do Trabalho Acadêmico.** 2ª ed. Rio Grande do Sul: Feevale, 2013. E-book.
Disponível em: <http://www.feevale.br/Comum/midias/8807f05a-14d0-4d5b-b1ad-1538f3aef538/E-book%20Metodologia%20do%20Trabalho%20Cientifico.pdf>. Acesso em: 14 set. 2019.

FUSIGER, Paula; SILVA, Letícia. Auditoria Independente: principais infrações que acarretam em processo administrativo sancionador pela Comissão de Valores Mobiliários. In: **Congresso USP de controladoria e contabilidade**, 14., 2014. São Paulo: USP, 2014.
Disponível em: <https://congressousp.fipecafi.org/anais/artigos142014/363.pdf>. Acesso em: 10 ago. 2019.

GERHARDT, Tatiana Engel; SILVEIRA, Denise Tolfo. **Métodos de Pesquisa.** 1ª ed. Rio Grande do Sul: UFRGS, 2009.

GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil Brasileiro.** 13º ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

MACHADO, Henrique. CVM propõe pela 1ª vez critérios objetivos para determinar multas, que podem chegar a R\$ 50 milhões. Entrevista concedida a Renna Setti. **O Globo Economia**, 2018.
Disponível em: <https://oglobo.globo.com/economia/cvm-propoe-pela-1-vez-criterios-objetivos-para-determinar-multas-que-podem-chegar-r-50-milhoes-22791609>. Acesso em: 14 mar. 2020.

MARINHO, Hanna Maria Ribeiro; TAVARES, Márcia Ferreira Neves; MARTINS, Vinícius Gomes. Responsabilização dos Auditores Independentes no Brasil: principais práticas que acarretam em processos judiciais contra firmas de auditoria independente. **Revista de Contabilidade e Gestão Contemporânea**, Rio de Janeiro, v.1, n.1, p. 16-29, jan-jun. 2018. Disponível em: <http://periodicos.uff.br/rcgc/article/view/4666>. Acesso em: 24 ago. 2019.

MELLO, Leila Batista *et al.* Qualidade da Informação Contábil e os Processos Administrativos Julgados pela CVM: uma Análise entre 2014 a 2016. In: **PRÊMIO CONTADOR GERALDO DE LA ROCQUE**, 18., 2017, Rio de Janeiro: CRCRJ, 2017. Disponível em: <http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-08>. Acesso em: 18 jan. 2020.

MORAES, Maria Celina Bodin de; GUEDES, Gisela Sampaio da cruz e colaboradores. **Responsabilidade Civil de Profissionais Liberais**. Rio de Janeiro: Forense, 2016.

NIEMEYER, Pedro Castro. **Penalidades em Auditoria**: um estudo nos Processos Administrativos Sancionados contra Auditores Independentes, julgados pela CVM entre 2000 e 2016. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Ciências Contábeis), Universidade de Brasília – UnB, Brasília, 2016. Disponível em: <http://bdm.unb.br/handle/10483/16111>. Acesso em: 13 jul. 2019.

PORTE, Marcelo; AMARAL, Irina Saur; PINHO, Carlos. Pesquisa em auditoria: principais temas. **Revista Contabilidade & Finanças**, São Paulo, v.29, n.76, p. 41-59, jan/abr. 2018. Disponível em: <http://www.revistas.usp.br/rcf/article/view/141336>. Acesso em: 27 jul. 2019.

RAMOS, Patrícia Keiko. **Fraudes Contábeis**: Análise dos grandes escândalos corporativos ocorridos no período de 2000 a 2012. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Ciências Contábeis), Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2015. Disponível em: <https://acervodigital.ufpr.br/bitstream/handle/1884/51296/R%20-%20E%20-%20PATRICIA%20KEIKO%20RAMOS.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em: 24 ago. 2019.

SILVA, Andressa Hennig; FOSSÁ, Maria Ivete Trevisan. Análise de Conteúdo: Exemplo de aplicação da técnica para análise de dados qualitativos. **Revista Eletrônica Qualitas**, Campina Grande, v.16, n.1, jan/jun. 2015.

SILVA, Edilene Seles Silva. **Mapeamento dos Processos Administrativos Sancionadores julgados pela CVM contra os auditores independentes entre 2000 a 2014**. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Ciências Contábeis), Universidade de Brasília – UnB, Brasília, 2015. Disponível em: <http://bdm.unb.br/handle/10483/13474>. Acesso em: 09 nov. 2019.

TEIXEIRA, Carolina Martins Nunes; CAFRUNI, Fernando André. **Responsabilidade Pessoal Administrativa e Civil dos Profissionais Contábeis no exercício das suas funções**. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Ciências Contábeis), Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS), Porto Alegre, 2018. Disponível em: <https://lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/187516/001084513.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em: 17 fev. 2020.

VELOSO, A.C. et al. Auditando os Auditores: Motivações dos Processos Contra Auditores junto à Comissão de Valores Mobiliários no período de 2007-2013. In: CONGRESSO USP INICIAÇÃO CIENTÍFICA EM CONTABILIDADE, 15., 2015, São Paulo. **Anais** do Congresso USP de Controladoria e Contabilidade.

Disponível em:

https://congressosp.fipecafi.org/anais/artigos152015/an_resumo.asp?con=1&cod_trabalho=172&titulo=Auditando+os+Auditores%3A+Motivacoes+dos+Processos+Contra+Auditores+junto+a+Comissao+de+Valores+Mobili. Acesso em: 27 jul. 2019.

OLIVEIRA, Inaê Siqueira. Quem guardará os guardiões? O regime de responsabilidade de gatekeepers – auditores independentes e agências de rating. *In*: SALÃO UFRGS, 14., 2017, Rio Grade do Sul. **Anais** do Salão de Iniciação Científica da UFRGS.

Disponível em:

https://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/176486/Resumo_53665.pdf?sequence=1. Acesso em: 22 fev. 2020.

APÊNDICE A – Análise dos processos

Nº do processo	Data do Julgamento	REU	Infração	Previsão Legal descumprida	Sanção
RJ2015/10699	07/03/2017	Pessoa Física	Não submissão do auditor independente ao Programa de Revisão Externa de Qualidade	Infração ao art. 33 da Instrução CVM nº 308/99	Multa Pecuniária
RJ2015/11471	18/04/2017	Pessoa Física	Não submissão do auditor independente ao Programa de Revisão Externa de Qualidade	Infração ao art. 33 da Instrução CVM nº 308/99	Multa Pecuniária
RJ2015/11491	18/04/2017	Pessoa Física	Não submissão do auditor independente ao Programa de Revisão Externa de Qualidade	Infração ao art. 33 da Instrução CVM nº 308/99	Multa Pecuniária
RJ2015/10642	19/12/2017	Pessoa Jurídica	Inobservância das Normas Técnicas de Auditoria	NBC PA 01; Artigos 20; 25, I, “a”; 25, parágrafo único; e 31, todos da Instrução CVM nº 308/99	Multa Pecuniária
RJ2015/13670	06/03/2018	Pessoa Física e Jurídica	Inobservância das Normas Contábeis	Infração ao disposto no art. 20 da Instrução CVM nº 308/99	Multa Pecuniária
RJ2014/7704	03/04/2018	Pessoa Física e Jurídica	Irregularidades nos trabalhos de revisões externas	Art. 20 da Instrução CVM nº 308/1999; Resolução CFC nº 936/02; NBC T 11 – IT 2; Resolução CFC nº 828/98; NBC PA 03	Multa e Suspensão temporária, pelo prazo de dois anos, do seu registro de Auditor Independente
RJ2014/13581	03/04/2018	Pessoa Física e Jurídica	Inobservância das Normas Contábeis	Infração ao disposto no art. 20 da Instrução CVM nº 308/99	Multa Pecuniária
RJ2014/14763	03/04/2018	Pessoa Física e Jurídica	Irregularidades nos trabalhos de revisões externas	Infração ao art. 20 da Instrução CVM nº 308/99	Multa e Suspensão temporária

(Continuação)

Nº do processo	Data do Julgamento	REU	Infração	Previsão Legal descumprida	Sanção
RJ2016/8905	17/04/2018	Pessoa Física	Não submissão do auditor independente ao Programa de Revisão Externa de Qualidade	Infração ao art. 33 da Instrução CVM nº 308/99	Suspensão temporária, pelo prazo de dois anos, do seu registro de Auditor Independente – Pessoa Física
RJ2016/8905	17/04/2018	Pessoa Física	Não submissão do auditor independente ao Programa de Revisão Externa de Qualidade	Infração ao art. 33 da Instrução CVM nº 308/99	Multa Pecuniária
RJ2015/11941	19/06/2018	Pessoa Física e Jurídica	Inobservância das Normas Contábeis e Falhas na condução dos trabalhos de auditoria	Resolução CFC nº 1.323/2011; e Art. 21 da Instrução CVM nº 308/99	Multa Pecuniária
RJ2016/4453	30/10/2018	Pessoa Física e Jurídica	Inobservância das Normas Contábeis e Normas Técnicas de Auditoria	NBC TA 3154; NBC TA 7008; Art. 209 da Instrução CVM nº 308/99	Multa Pecuniária
RJ2016/4453	30/10/2018	Pessoa Física	Não submissão do auditor independente ao Programa de Revisão Externa de Qualidade	Infração ao art. 33 da Instrução CVM nº 308/99	Multa Pecuniária
RJ2017/5914	30/10/2018	Pessoa Jurídica	Não submissão do auditor independente ao Programa de Revisão Externa de Qualidade	Infração ao art. 33 da Instrução CVM nº 308/99	Suspensão temporária do registro para o exercício da atividade de auditoria independente
RJ2016/8900	26/12/2018	Pessoa Jurídica	Inobservância da regra de rotatividade de auditores	Infração ao art. 31 da Instrução CVM nº 308/99	Multa Pecuniária

(Continuação)

Nº do processo	Data do Julgamento	REU	Infração	Previsão Legal descumprida	Sanção
RJ2016/8903	26/12/2018	Pessoa Jurídica	Não submissão do auditor independente ao Programa de Revisão Externa de Qualidade	Infração ao art. 33 da Instrução CVM nº 308/99	Multa Pecuniária
RJ2017/2272	26/02/2019	Pessoa Física e Jurídica	Inobservância das Normas Contábeis e Falhas na condução dos trabalhos de auditoria	Infração ao art. 20 da Instrução CVM nº 308/99	Multa Pecuniária
RJ2017/5913	26/03/2019	Pessoa Física e Jurídica	Inobservância das Normas Contábeis e Normas Técnicas de Auditoria	Infração ao art. 33 da Instrução CVM nº 308/99	Multa Pecuniária
RJ2017/5916	26/03/2019	Pessoa Física	Não submissão do auditor independente ao Programa de Revisão Externa de Qualidade	Infração ao art. 33 da Instrução CVM nº 308/99	Suspensão temporária do registro para o exercício da atividade de auditoria independente
RJ2015/13093	25/06/2019	Pessoa Jurídica	Não submissão do auditor independente ao Programa de Revisão Externa de Qualidade	Art. 20 da Instrução CVM nº 308/99; NBCTA 200; NBC TA 220; NBC TA 230; NBC TA 315; NBC TA 330; NBC TA 402; NBC TA 450; NBC TA 530; NBC TA 540; NBCTA 550 e NBC TA 580	Multa Pecuniária
RJ2015/13093	02/07/2019	Pessoa Jurídica	Falhas na condução dos trabalhos de auditoria	Art. 20 da Instrução CVM nº 308/99, e NBC T 11.15	Multa pecuniária

(Conclusão)

Nº do processo	Data do Julgamento	REU	Infração	Previsão Legal descumprida	Sanção
RJ2016/5789	09/07/2019	Pessoa Física e Jurídica	Inobservância das Normas Contábeis e Normas Técnicas de Auditoria	Infração à NBC PA 01; NBC TA 230; NBC TA 210; NBC TA 220; NBC TA 300; NBC TA 315; NBC TA 330; NBC RA 320; NBC TA 505; NBC TA 706; NBC TA 450; NBC TA 570; NBC TA 500	Multa pecuniária
RJ2016/2245	30/07/2019	Pessoa Jurídica	Falhas na condução dos trabalhos de auditoria	Infração ao art. 20 da Instrução CVM nº 308/99	Multa pecuniária
RJ2017/5918	06/08/2019	Pessoa Jurídica	Não submissão do auditor independente ao Programa de Revisão Externa de Qualidade	Infração ao art. 33 da Instrução CVM nº 308/99	Multa pecuniária
RJ2017/5918	06/08/2019	Pessoa Jurídica	Não submissão do auditor independente ao Programa de Revisão Externa de Qualidade	Infração ao art. 33 da Instrução CVM nº 308/99	Multa pecuniária
RJ2015/13127	20/08/2019	Pessoa Jurídica	Emissão de relatório de auditoria sem ressalvas	Infração ao art. 20 da Instrução CVM nº 308/99	Multa pecuniária
RJ2016/2476	17/09/2019	Pessoa Física	Inobservância das Normas Técnicas de Auditoria	Artigos 20 e 25 da Instrução CVM nº 308/1999	Multa pecuniária
RJ2017/0136	12/11/2019	Pessoa Jurídica	Inobservância das Normas Contábeis	Artigos 20 e 25 da Instrução CVM nº 308/1999	Multa pecuniária

Fonte: Dados da Pesquisa (2019)